

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: APLICAÇÃO EM FUNDAÇÃO DE APOIO

Dissertação submetida à Universidade Federal de Santa Catarina
para obtenção do Grau de Mestre em Engenharia de Produção.

VALDECI JOSÉ CAETANO

Florianópolis, dezembro de 2003.

VALDECI JOSÉ CAETANO

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES: APLICAÇÃO EM FUNDAÇÃO DE APOIO

Esta Dissertação foi julgada adequada para a obtenção do Título de Mestre em Engenharia, Especialidade em Engenharia de Produção e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção.

Florianópolis, 03 de dezembro de 2003

Prof. Edson Pacheco Paladini, Dr.

Coordenador do Curso

Banca

Examinadora:

Prof. Antonio Cezar Bornia, Dr.

Orientador

Prof^a. Ilse Maria Beuren, Dra.

Prof. Rogério João Lunkes, Dr.

DEDICATÓRIAS

Este trabalho é dedicado aos meus queridos pais, José Caetano Sobrinho e Ana Aparecida Caetano, principais responsáveis por esta vitória, que me ensinaram a respeitar as pessoas e ir em busca dos meus objetivos. Ao meu irmão, José Carlos, amigo que sempre foi; à minha irmã Cláudia; à minha esposa Marli, pelo apoio, companheirismo e compreensão; aos meus filhos Álex, Guilherme e Letícia, que foram privados do pai por algum tempo.

E a todos aqueles que me ajudaram nesta conquista árdua, porém, gratificante e gloriosa.

AGRADECIMENTOS

Sempre que conseguimos uma vitória, devemos agradecer primeiro a Deus, pela vida que nos deu.

Nesta vitória não devemos esquecer pessoas e organizações que não mediram esforços em nos ajudar, assim agradecemos:

A toda minha família, que sempre me apoiou nos momentos de angústia, tristeza, solidão, e agora, por fim, na glória desta realização.

À Sociedade Goiana de Cultura, Mantenedora da Universidade Católica de Goiás-UCG e instituidora da Fundação Aroeira, organização que sempre apóia pessoas que têm objetivos de crescimento. Entidade que viabilizou financeiramente este trabalho.

À Fundação Aroeira, por ceder espaço para a pesquisa realizada.

À minha equipe de trabalho: Alexandre, Wanessa e João Batista, que me ajudaram na aplicação prática deste estudo.

Ao Professor, Dr. Antonio Cezar Bornia, pela simplicidade, paciência, orientação e amizade que demonstrou durante o curso.

A todos os professores do curso que contribuíram, cada um a sua maneira, para o engrandecimento pessoal e intelectual dos mestrandos e, também aos colegas de curso que, com suas dúvidas e participações individuais, puderam colaborar com o grupo.

À Banca Examinadora que, com suas observações, enriqueceram o conteúdo deste trabalho.

As demais pessoas e instituições que de alguma forma colaboraram com a realização deste estudo.

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS.....	08
LISTA DE QUADROS.....	09
LISTA DE TABELAS.....	10
RESUMO	11
ABSTRACT.....	12
1 Introdução.....	13
1.1 Contextualização.....	13
1.2 Formulação do problema	15
1.3 Objetivos.....	16
1.3.1 Objetivo geral.....	16
1.3.2 Objetivos específicos.....	16
1.4 Importância do tema.....	16
1.5 Metodologia.....	19
1.5.1 Caracterização da pesquisa.....	19
1.5.2 Etapas da pesquisa.....	20
1.5.3 Unidade de estudo e elementos de análise.....	21
1.5.4 Coleta de dados.....	21
1.6 Limitações.....	22
1.7 Estrutura do trabalho.....	23
2 Fundamentação teórica.....	24
2.1 Fundações.....	24
2.1.1 Origens das fundações.....	25
2.1.2 Fundações no Brasil.....	25
2.1.3 Classificação e tipos de fundações.....	26
2.1.3.1 Fundações Públicas.....	26
2.1.3.2 Fundações de Apoio.....	27
2.1.4 Fontes de recursos.....	29
2.1.5 Processo de funcionamento das Fundações de Apoio.....	31
2.2 Contabilidade das Fundações.....	33
2.2.1 Contabilidade convencional.....	34
2.2.2 Contabilidade por fundos.....	36
2.2.2.1 Classificação dos fundos.....	37

2.2.2.2 Demonstrações contábeis das Fundações.....	38
2.3 Custeio Baseado em Atividades.....	39
2.3.1 Contextualização.....	39
2.3.1.1 Contabilidade Financeira.....	41
2.3.1.2 Contabilidade de Gestão.....	41
2.3.2 Modelos de ABC.....	43
2.3.2.1 Modelo de decomposição simples de custos.....	44
2.3.2.2 Modelo de decomposição multiníveis de custos.....	44
2.3.3 Etapas de Implantação do ABC.....	45
2.3.4 Vantagens e desvantagens do ABC.....	55
2.4 ABC em fundações.....	57
2.5 Considerações finais sobre o capítulo.....	60
3 Proposta.....	61
3.1 Modelo de referência.....	61
3.2 Procedimento proposto.....	63
3.2.1 Cuidados preliminares.....	64
3.2.2 Levantamento dos recursos consumidos.....	64
3.2.3 Separação dos recursos em diretos e indiretos.....	65
3.2.4 Levantamento das atividades executadas.....	66
3.2.5 Definição dos direcionadores de recursos.....	66
3.2.6 Cálculo do custo da atividade.....	67
3.2.7 Definição dos direcionadores de atividades.....	67
3.2.8 Cálculo do custo dos serviços prestados.....	68
3.3 Considerações finais sobre o capítulo.....	68
4 Estudo de caso.....	69
4.1 Unidade de estudo.....	69
4.1.1 Histórico da Fundação Aroeira.....	69
4.1.2 Estrutura organizacional da Fundação Aroeira.....	70
4.1.3 Apuração dos custos na Fundação Aroeira.....	73
4.2 Aplicação do ABC na Fundação Aroeira.....	74
4.2.1 Cuidados preliminares.....	74
4.2.2 Levantamento dos recursos consumidos.....	75
4.2.3 Separação dos recursos em diretos e indiretos.....	76

4.2.4 Levantamento das atividades executadas.....	77
4.2.5 Definição dos direcionadores de recursos.....	79
4.2.6 Cálculo do custo das atividades.....	80
4.2.7 Definição dos direcionadores de atividades.....	84
4.2.8 Cálculo do custo dos serviços prestados.....	85
4.3 Análise dos resultados.....	87
4.3.1 Comparação com o método atual.....	87
4.3.2 Impressão da gerência.....	88
4.4 Considerações finais sobre o capítulo.....	89
5 Conclusões e recomendações.....	90
5.1 Conclusões.....	90
5.2 Recomendações.....	91
Referências.....	92
Apêndices.....	96
Anexo.....	99

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	- Tripé da qualidade da informação contábil.....	18
Figura 2	- Clientes das Fundações de Apoio e correspondentes funções.....	32
Figura 3	- Origens e categorias de fundos.....	37
Figura 4	- Evolução do perfil de custo nas últimas décadas.....	40
Figura 5	- A Contabilidade Financeira: informar a terceiros.....	41
Figura 6	- A Contabilidade de Gestão.....	42
Figura 7	- Contexto conceitual da Contabilidade.....	43
Figura 8	- Modelo ABC.....	53
Figura 9	- Etapas na gestão dos projetos.....	59
Figura 10	- Modelo de referência.....	61
Figura 11	- Procedimento proposto para implantação do ABC.....	63
Figura 12	- Organograma da Fundação Aroeira.....	70

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	-	Novos paradigmas de gestão.....	14
Quadro 2	-	Exemplos de direcionadores de recursos.....	53
Quadro 3	-	Exemplos de direcionadores de atividades.....	54
Quadro 4	-	Exemplos de recursos consumidos.....	64
Quadro 5	-	Classificação dos custos em diretos e indiretos.....	65
Quadro 6	-	Exemplos de atividades das Fundações de Apoio.....	66
Quadro 7	-	Exemplos de direcionadores de recursos.....	67
Quadro 8	-	Exemplos de direcionadores de atividades.....	68
Quadro 9	-	Demonstração de resultado da Fundação Aroeira.....	73
Quadro 10	-	Diretorias, subprocessos e atividades.....	77
Quadro 11	-	Dicionário de atividades do pessoal da Fundação Aroeira.....	78
Quadro 12	-	Direcionadores de recursos da Fundação Aroeira.....	79
Quadro 13	-	Direcionadores de atividades da Fundação Aroeira.....	84

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	-	Projetos da Fundação Aroeira.....	74
Tabela 2	-	Demonstração do Resultado do Exercício da Fundação Aroeira.....	76
Tabela 3	-	Percentual de tempo de mão-de-obra gasto em cada atividade.....	80
Tabela 4	-	Custo de mão-de-obra em cada atividade e por servidor.....	81
Tabela 5	-	Alocação dos custos às atividades.....	83
Tabela 6	-	Quantificação dos direcionadores de atividades.....	85
Tabela 7	-	Alocação dos custos aos objetos de custos.....	86
Tabela 8	-	Resultado por projeto na Fundação Aroeira com o ABC.....	86

RESUMO

CAETANO, Valdeci José. **Custeio Baseado em Atividades**: aplicação em Fundação de apoio. 2003. 111 f.. Dissertação. (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis.

Este trabalho consiste na aplicação do método de Custeio Baseado em Atividades em fundações de apoio. Inicialmente, o trabalho apresenta a origem das Fundações, mostra sua classificação, fontes de recursos, processo de funcionamento e versa sobre sua forma de contabilização. Em seguida, apresenta-se o método ABC, passando por seus modelos, suas etapas de implantação baseadas na teoria e em pesquisas realizadas por autores renomados para, em seguida, apresentar as vantagens e desvantagens do ABC, segundo a visão destes. Com base nesta teorização, é feita a aplicação do método em uma Fundação de Apoio. Para isso, foi necessário levantar todas as atividades para o mapeamento do processo de prestação de serviços, conhecer os recursos envolvidos e levantar os direcionadores de custos para, então, calcular o custo dos serviços prestados. Diante deste trabalho, conclui-se que o ABC é aplicável em Fundações de Apoio por gerar uma apropriação de custos mais acurada e, com isso, fornecer informações para a tomada de decisões.

Palavras-chave: Fundações de Apoio, Custeio Baseado em Atividades, Custos.

ABSTRACT

CAETANO, Valdeci Jose. **Activity Based Costing:** applying o Support Foundation. 2003. 111 f.. Essay. (M.A. in Engineering of Production) Post graduation Program in Engineering of Production, UFSC, Florianópolis.

This work consists of applying methods of Activity based costing in support foundation. Initially, the work presents the origin of the Foundation, shows its classification, sources of resources, process of functioning and turns on its form of accounting. After that, one presents the ABC method through its models, based on its stages of implementation according to the theory and in research carried through from famous authors. After that, presents the advantages and disadvantages of the ABC, according to vision of those researchers above mentioned. On the grounds of such developed theory, only then the method is applied in the Support Foundation. In order to accomplish such endeavor, it was necessary to raise all the activities for the mapping of the process of rendering services, to know the resources involved and to raise the costs drivers for, then, calculate the cost of the rendered services. Considering this calculation, one concludes that the ABC is applicable in Support Foundation for generating an appropriation of costs more accurate and therefore, it will supply efficient information for making the right decisions.

Key-words: Support Foundation, Activity Based Costing, Costs.

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo está subdividido em sete seções. A primeira traz a introdução do trabalho, fazendo uma apresentação do tema a ser tratado; na Segunda, é formulado o problema da pesquisa; na terceira, são apresentados os objetivos do trabalho; na quarta, mostra-se a importância do assunto abordado; na quinta esclarece a metodologia utilizada na pesquisa; na Sexta, apresenta-se as limitações encontradas, e por último, é demonstrada a estrutura geral da dissertação.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

As mudanças ocorridas no mercado nos últimos anos vêm fazendo com que as organizações também mudem. Devido à complexidade das atividades desenvolvidas pelas organizações e à necessidade de tomadas de decisões mais acuradas, a exigência de maiores e melhores informações para gerenciamento e controle do processo produtivo aumenta consideravelmente.

De acordo com Ching (1997, p.15), essas mudanças foram causadas por três revoluções: econômica, tecnológica e administrativa. A primeira se caracteriza pelo surgimento de blocos econômicos, transferência de riquezas e globalização de mercados. A segunda possibilitou o aumento da produtividade das organizações, permitindo aos gestores uma administração com menor número de empregados. A última, administrativa, trouxe uma maior qualidade e o aumento da produtividade. Como ambas vieram juntas, os empregos foram absorvidos pelas novas tecnologias.

Para Brandoni (2000, p.1), uma das principais características dos atuais mercados compradores é a exigência de produtos com qualidade, segurança e preço razoável. Destarte, as empresas deixaram de se preocupar apenas com o aumento de vendas e receitas e com a expansão de mercados, para se preocuparem com os novos paradigmas de gestão que incluem, dentro de si, o controle e acompanhamento de custos, mostrado no quadro 1:

PENSAMENTO TRADICIONAL	PENSAMENTO MODERNO
Orientação por função	Orientação por processo de negócio
Redução de custos	Prevenção de custos
Informação precisa, estática	Informação relevante, oportuna
Busca do culpado	Participação proativa
Hierarquia/departamento	Equipes/células de processo
Desempenho individual	Desempenho por processos
Voltado para a organização interna	Voltado para o cliente

Quadro 1 – Novos paradigmas de gestão (Fonte: Santos, 2000, p.2).

Analisando esta evolução na economia, é imprescindível que se tenha como fundamentação para um bom gerenciamento, todos os tipos de informações válidas e confiáveis; serão elas responsáveis pela sustentação das tomadas de decisões, porém, para Cochrane (2000, p.1), pouca importância terá uma informação contábil se a sua utilidade é nula.

A disponibilização de informações contábeis suficientes, úteis, de qualidade e tempestivas deve ser uma preocupação comum a todas as empresas. É importante que o tomador de decisões tenha informações seguras, para que o respaldo no seu dia a dia. No entanto, ainda existem inúmeras organizações que são administradas com base apenas na experiência de seus administradores, ou seja, no *feeling*, desconsiderando ou mesmo desconhecendo, informações que poderiam auxiliá-lo.

Neste novo contexto de tecnologias avançadas, mercados complexos, diversificação de bens e serviços, exigência dos clientes, abre-se espaço para o ABC (*Activity Based Costing*), método de custeio que surgiu a fim de enfrentar este novo ambiente, aperfeiçoando o modo de se obter informações.

O ABC é uma ferramenta que pode forçar os gestores a terem mais atenção com seus custos, dentro de qualquer organização, criando oportunidades novas. Também, pode provocar mudanças significativas no comportamento gerencial e nos padrões de despesas da empresa por mostrar aos gestores detalhes importantes de seus processos operacionais.

Segundo Kaplan e Cooper (2000, p.249), as empresas prestadoras de serviços têm exatamente os mesmos problemas gerenciais enfrentados pelas demais organizações, pois seus custos são, em sua maioria, indiretos. As

Fundações de Apoio são casos de organizações prestadoras de serviços, por trabalharem, normalmente, com gerenciamento de projetos, que tem uma grande parcela destes gastos. No entanto, deve-se levar em consideração que estes gastos são absorvidos pela taxa de administração.

A taxa de administração é, segundo Lunkes (1999, p.28), a problemática das Fundações que vem sendo estudada desde meados da década de 80. Estes estudos tiveram o objetivo de estabelecer taxas de administração diferenciadas e justas para cada projeto, observando sempre as diversas etapas por que passam cada um deles e definiram, também, as atividades necessárias à sua gestão.

1.2 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA

O reconhecimento de que os sistemas de custos considerados tradicionais não atendam as necessidades das organizações, que passaram a se caracterizar como manufaturadoras de produtos diversificados, vem estimulando a criação de novos sistemas ou métodos de custeio (NAKAGAWA, 1993, p.37).

O ABC surgiu para atender as necessidades de organizações que tinham como objetivo principal aprimorar a alocação dos custos e despesas indiretos aos produtos (WERNKE, 2001, p.22).

As Fundações de Apoio são organizações do Terceiro Setor, prestadoras de serviços, que têm uma importante parcela de custos e despesas indiretos (KAPLAN e COOPER, 2000, p.251). Deste modo, supõe-se que o ABC seja aplicável com vantagem nessas entidades devido à sua capacidade de suprir a carência de informações e por evidenciar o desempenho de cada uma de suas atividades, vinculadas a seus projetos.

Cada autor tem uma metodologia de aplicação do ABC com suas particularidades e, no entanto, não foi encontrada nenhuma que se refira às Fundações de Apoio. Daí tem-se a problemática dessa pesquisa:

Como aplicar o Custeio Baseado em Atividades em Fundações de Apoio?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 OBJETIVO GERAL

Propor procedimento para a aplicação do Custeio Baseado em Atividades em Fundação de Apoio.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Aplicar o ABC em uma Fundação de Apoio;
- Comparar os resultados obtidos com os alcançados pelo sistema tradicional;
- Verificar as vantagens e desvantagens da aplicação do Custeio Baseado em Atividades em Fundação de Apoio e;
- Levantar a percepção dos gestores sobre os resultados obtidos.

1.4 IMPORTÂNCIA DO TEMA

Uma das justificativas para a utilização de um novo método de custeio baseia-se na evolução tecnológica que praticamente substituiu a mão-de-obra direta. Além do fator tecnológico, a crescente globalização e a competição mais acirrada fizeram com que as informações geradas pelas organizações passassem a ser consideradas de grande importância estratégica (FAMÁ e HABIB, 1999, p.5).

Esta opinião é também partilhada por Carneiro *et al* (2000, p.1), quando afirmam que, “além do aspecto negocial, verifica-se também o crescimento da necessidade de informações que reflitam a situação das organizações, com o fim de se tomarem decisões que contribuirão para o atingimento de metas e cumprimento da missão”.

Neste sentido, Kaplan e Norton (1997, p.3), afirmam que o impacto da chamada era da informação é ainda mais evidente nas empresas prestadoras de serviços que viveram, por muitas décadas, em um confortável ambiente não-competitivo.

As entidades sem fins lucrativos, também denominadas de Terceiro Setor, vêm crescendo de forma muito rápida para atender aos anseios da sociedade. Estas entidades realizam atividades de caráter beneficente, filantrópico, caritativo,

religioso, cultural, educacional, científico, artístico, literário, recreativo, de proteção ao meio ambiente, esportivo, além de outros serviços, objetivando sempre a consecução de fins sociais (NASCIMENTO E OLAK, 2000, p.1).

Conforme Melo Neto e Froes (1999, p.9), as principais causas que têm levado o Terceiro Setor a esse crescimento, são:

- crescimento das necessidades sócio-econômicas;
- crise no setor público;
- fracasso das políticas sociais tradicionais;
- crescimento dos serviços voluntários;
- degradação ambiental que ameaça a saúde humana;
- crescente onda de violência que ameaça a segurança da populações;
- incremento das organizações religiosas;
- maior adesão das classes alta e média a iniciativas sociais;
- maior apoio da mídia e;
- maior participação das empresas que buscam a cidadania empresarial.

Estima-se também, que este mercado movimente, hoje, cerca de 4,7% do PIB mundial e, no Brasil, o número de organizações do Terceiro Setor chegue a 250 mil (LIPPI, 1999, p.A-7).

Neste mercado em profundo crescimento, cabe ao Contador prover os administradores de informações para a sua gerência, se ele não o fizer, “então o usuário buscará estas informações em outras fontes ou ele mesmo tentará produzi-las (FERREIRA *et al*, 2000, p.4)”.

Porém, estas informações devem se apresentar na medida certa e de forma oportuna, uma vez que se tem evidenciado que as necessidades de informações contábeis pelos usuários, quando percebidas pelos contadores, apresentam-se de maneira difusa, subjetiva e intempestiva.

Deste modo, as informações contábeis devem ser revestidas de qualidade, devem ser objetivas, claras, concisas, de modo a permitir que o usuário possa avaliar a situação econômica e financeira da entidade, bem como, fazer análises próprias destas, para atender os objetivos da organização (BRITO E SILVA, 2000, p.4).

A figura 1 evidencia o pensamento de Oliveira (1998, p.113), acerca do tripé que considera necessário para obter informações de qualidade.

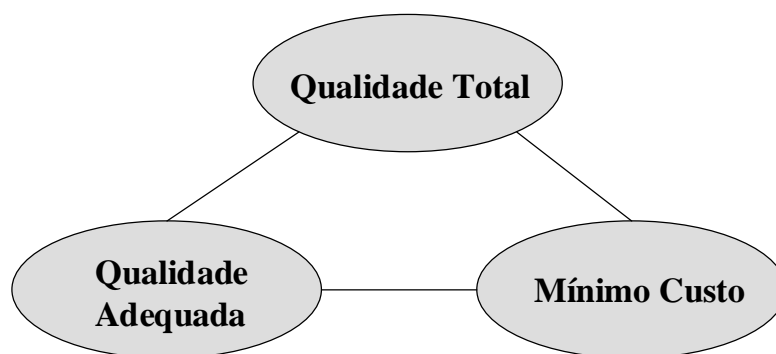


Figura 1 – Tripé da qualidade da informação Contábil (OLIVEIRA, 1998, p.113)

Neste contexto, para Khoury e Ancelevicz (2000, p.60), apesar do refinamento do ABC

alguns estudiosos advogam a não-necessidade de se implantar tal sofisticado sistema (Jonhson, 1992), enquanto outros são francamente defensores de sua implantação (Kaplan, 1992), e uma terceira corrente aponta exemplos em que sistemas de custos que fornecem informações distorcidas podem trazer benefícios para as empresas [...].

Khoury e Ancelevicz, levantaram alguns dados interessantes sobre uma pesquisa feita nas 500 maiores empresas não financeiras no Brasil, apontadas pela revista Exame, em 1996. Destas, 283 responderam ao questionário enviado pelo correio. Esta pesquisa teve como “objetivo traçar um panorama da utilização do Sistema de Custos ABC pelas empresas que operam no Brasil”, chegando às seguintes conclusões:

- 93% das empresas tinham ouvido falar do sistema de custos ABC;
- 34% das empresas tinham ouvido falar, mas não se interessaram;
- 28% das empresa estavam avaliando o sistema de custos ABC;
- um percentual não desprezível de empresas (9%), rejeitou o sistema de custos ABC. As principais causas de rejeição foram a complexidade e o alto custo de implantação e operação do sistema;
- 18% das empresas estavam implantando ou utilizando o sistema de custos ABC, sendo interessante notar que nenhuma empresa era do setor de serviços;
- duas empresas, dentre todas que responderam ao questionário, decidiram abandonar o sistema de custos ABC.

Desta forma, destaca-se a importância deste trabalho, pois pretende conhecer melhor este método.

1.5 METODOLOGIA

Apresenta-se nesta seção a metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa, subdivida em: caracterização da pesquisa, etapas, unidade de estudo, elementos de análise e coleta dos dados, como seguem:

1.5.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Para Gil (1999, p.26), método é o caminho para se chegar a um determinado fim; reafirma que a pesquisa é um processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. Deste modo, “o objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos” (GIL, 1999, p.42).

Já para Lakatos e Marconi (2001, p.43), a pesquisa “é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”.

E, segundo Fachin (2001, p.123), “pesquisa é um procedimento intelectual para adquirir conhecimento pela investigação de uma realidade e busca de novas verdades sobre um fato (objeto, problema)”.

Por outro lado, Cervo e Bervian (1996, p.44), afirmam que pesquisa “é uma atividade voltada para a solução de problemas através do emprego de processos científicos. A pesquisa parte, pois, de uma dúvida ou problema e, com o uso do método científico, busca uma resposta ou solução”.

Diante dos conceitos apresentados esta pesquisa pode ser classificada, segundo o nível, em pesquisa exploratória, pois envolve levantamento bibliográfico e documental, entrevistas não padronizadas e estudo de caso (GIL, 1999, p.43).

Sob o ponto de vista da finalidade, esta pesquisa pode ser caracterizada como uma pesquisa aplicada, pois há na unidade de estudo o interesse pela aplicação prática dos conhecimentos gerados por ela.

1.5.2 ETAPAS DA PESQUISA

Como se viu, no início desta pesquisa procurou-se definir o tema e o problema para, em seguida, buscar material bibliográfico a respeito do assunto, publicado em livros, dissertações, teses, artigos e outros materiais correlatos. Segundo Gil (1999, p.75), a pesquisa bibliográfica se torna necessária para identificar o estágio em que se encontram os conhecimentos acerca do tema que está sendo investigado.

De acordo com Martins e Lintz (2000, p.29):

[...] A pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um tema ou um problema com base em referências teóricas publicadas em livros, revistas, periódicos etc. Busca conhecer e analisar contribuições científicas sobre determinados temas [...].

A seguir, passou-se para a preparação do estudo de caso que, segundo Yin (2001, p.79), “...envolve habilidades prévias do pesquisador, treinamento e preparação para o estudo de caso específico...”.

Já para Martins e Lintz (2000, p.37), “...o estudo de caso não é orientado por um esquema rígido de etapas e ações.”

Deste modo, o primeiro passo deste trabalho, foi a conscientização dos gestores e demais funcionários sobre a necessidade e a importância das informações fornecidas por eles para o êxito da pesquisa.

A fase seguinte foi a coleta de dados por meio de entrevistas não estruturadas, para a obtenção de informações referentes às atividades desenvolvidas e à frequência das mesmas. Também, nesta fase, utilizou-se os relatórios gerenciais e contábeis para extrair dados dos projetos da Fundação Aroeira.

Na fase posterior, foram feitas a análise e interpretação dos dados obtidos para, em seguida, aplicar o procedimento proposto e, por fim, avaliar os resultados obtidos.

1.5.3 UNIDADE DE ESTUDO E ELEMENTOS DE ANÁLISE

O estudo de caso foi realizado na Fundação Aroeira, entidade sem fins lucrativos, prestadora de serviços, instituída pela Sociedade Goiana de Cultura que por sua vez é mantenedora da Universidade Católica de Goiás.

Especificamente, foram escolhidos três projetos de prestação de serviços da Fundação Aroeira como projetos pilotos e, logo após, foram entrevistados toda a Diretoria, a Secretária Executiva, o Tesoureiro, o Assistente Administrativo, as duas recepcionistas e os dois motoristas. São eles que fazem a parte operacional da Fundação Aroeira.

1.5.4 COLETA DE DADOS

Os dados coletados nesta pesquisa podem ser classificados como de fontes primárias e fontes secundárias.

Para Richardson *et al* (1989, p.253), as pesquisas de fontes primárias são aquelas que tiveram “relação física direta com os fatos analisados, existindo um relato ou registro da experiência vivenciada”. Ele reafirma que as fontes secundárias são aquelas “que não têm ligação direta com o acontecido registrado, senão por intermédio de algum elemento intermediário”.

A coleta das fontes primárias e secundárias foram feitas através de entrevistas informais com todos os componentes do quadro da Fundação Aroeira, ou seja, entrevistas curtas, conduzidas sem o uso de questionários pré - definidos. Para Gil (1999, p.117), “pode-se definir entrevista como a técnica em que o investigador se apresenta frente ao investigado e lhe formula perguntas, com o objetivo de obtenção dos dados que interessam à investigação”. Sobre as entrevistas informais, Gil (1999, p.119), complementa: “Este tipo de entrevista é o menos estruturado possível e só se distingue da simples conversação porque tem como objetivo básico a coleta de dados”.

Paralelamente às entrevistas, foram feitas observações que, segundo Richardson *et al* (1989, p125), “é o exame minucioso ou a mirada atenta sobre um fenômeno no seu todo ou em algumas de suas partes; é a captação precisa do objeto examinado”. Gil (1999, p.110), reafirma que : “é na fase de coleta de dados

que o seu papel se torna mais evidente. A observação é sempre utilizada nessa etapa, conjugada a outras técnicas ou utilizada de forma exclusiva”.

1.6 LIMITAÇÕES

A pesquisa realizada teve alguns limites e limitações. Como limite, destaca-se que o estudo de caso foi realizado em uma Fundação de Apoio que, em virtude de ser relativamente nova, com apenas 3 anos, e por ainda não atender a todos os objetivos para os quais foi instituída, apresenta uma realidade atípica.

Conforme descrito na fundamentação teórica, as Fundações têm normalmente dois tipos de fontes de recursos: um compreendendo as doações, subvenções, contribuições e, outro, a prestação de serviços a terceiros. Neste trabalho, limitou-se somente a análise da prestação de serviços a terceiros da Fundação Aroeira, uma vez que ela não possui outra fonte de recurso.

Outro limite encontrado é que, devido ao grande e variado número de contratos e convênios de prestação de serviços e, também, à vontade da administração, escolheu-se alguns contratos para estudo e, com isso, não se pôde implantar o ABC, limitando-se somente à aplicação do mesmo em três projetos pilotos.

Como a pesquisa se deu em projeto piloto, embora tenha sido feita uma comparação entre o custo baseado na atividade e o custo pelo método que a Fundação Aroeira vem usando, ressalta-se também como limite, a falta de detalhamento de todos os custos da Fundação Aroeira aos demais projetos, ficando estes com a denominação de “outros projetos”.

Por outro lado, o fator humano também deve ser considerado como uma limitação, pois entende-se que, havendo a implantação do ABC na Fundação, este fator deve ser analisado sob o ponto de vista comportamental, uma vez que ocorrem mudanças consideráveis no cotidiano das pessoas envolvidas no processo.

1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho está organizado em cinco capítulos, dispostos conforme a seguinte estruturação:

O **primeiro capítulo** apresenta a introdução, onde há uma descrição geral do trabalho, oferecendo uma visão sucinta da temática em estudo; delinea o problema, apresenta os objetivos geral e específicos da dissertação, trazendo em seguida, a importância do tema, a caracterização da pesquisa, suas etapas, os elementos que foram analisados, o objeto de estudo, como foi feita a coleta de dados, a estrutura do trabalho e, por último, suas limitações.

Já o **segundo capítulo** traz a fundamentação teórica sobre o tema, percorrendo a respeito das Fundações e suas origens e sobre as Fundações no Brasil: sua classificação, recursos e processos. Em seguida, discorre sobre os sistemas atuais de Contabilidade nas fundações. Posteriormente, traz o Custeio Baseado em Atividades – ABC, fazendo uma rápida análise histórica e apontando os contextos financeiro e de gestão da Contabilidade. Mostra também os modelos de ABC, as etapas de implantação, expõe como deve ser executada a implantação do ABC e, finalmente, enfoca as principais vantagens e desvantagens do ABC em relação às práticas tradicionais.

Quanto ao **terceiro capítulo**, neste esclarece o modelo de referência para as Fundações de Apoio, em seguida a demonstração dos procedimentos de implantação do ABC, passando pelos cuidados preliminares, levantamento dos recursos consumidos, separação destes recursos em diretos e indiretos, levantamento das atividades executadas, definição dos direcionadores de recursos, cálculo do custo da atividade, definição dos direcionadores de atividades e cálculo dos custos dos serviços prestados.

E quanto ao **quarto capítulo**, é feita a apresentação da Fundação Aroeira como unidade de estudo, mostrando seu histórico, sua estrutura organizacional, sua atual forma de apuração de custos e, em seguida, faz a aplicação do método ABC descrito no capítulo 3, analisando comparativamente os resultados alcançados pelo ABC com o método atual usado pela Fundação. Ao final, são elencadas as dificuldades encontradas e a impressão da gerência.

E, por último, no **quinto capítulo** encontram-se as conclusões e as recomendações a trabalhos futuros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo subdivide-se em três seções, na primeira faz-se um estudo teórico das Fundações, mostrando suas origens e classificação. A seguir, parte-se para uma análise das Fundações de Apoio, onde são mostradas as suas fontes de recursos, o processo de funcionamento interno e os projetos de cada uma.

Na segunda seção, são demonstradas duas formas de contabilização usadas pelas Fundações: a contabilidade convencional e a contabilidade por fundos.

Na última seção, é descrito o ABC (*Activity-Based Costing*), além da contextualização da Contabilidade através do tempo até a necessidade de aperfeiçoamento nos métodos de custeamento, mostrando os modelos de ABC, suas etapas de implantação, vantagens e desvantagens.

2.1 FUNDAÇÕES

De acordo com o Art. 44, do novo Código Civil Brasileiro, a fundação é pessoa jurídica de direito privado, formada pela atribuição de personalidade jurídica a um complexo de bens livres, destinados à consecução de fins sociais e determinados que dependem da vontade do instituidor (BRASIL, 2002). Esse complexo de bens livres, chamado de patrimônio, deverá ser administrado por órgãos autônomos, atendendo às exigências do estatuto.

Paes (1999, p.33), cita cinco características das fundações:

- a finalidade ou os fins;
- a origem ou a forma de criação;
- o patrimônio;
- o modo de administração e;
- o velamento do Ministério Público.

Lunkes (1999, p.12), diz que “fundação é o conjunto de bens que toma a personalidade jurídica para um determinado fim estipulado por seus instituidores, que poder ser: pessoa física, pessoa jurídica ou Estado. As fundações são pessoas jurídicas patrimoniais”.

É importante ressaltar que não se deve perder de vista que, a partir da constituição de uma Fundação e do patrimônio a ela vinculado, os bens que o

compõem, passam a pertencer à coletividade, portanto, não estão mais disponíveis a seus instituidores.

O nascimento de uma Fundação se dá pelo seu registro no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas e, assim, ela passa a ser um patrimônio personalizado como fundação.

Para Rezende (2000, p.159), “o patrimônio é condição inarredável para que a nova pessoa jurídica cumpra o dispositivo primeiro de sua condição legal, seguida de sua finalidade: entidade de interesse social, sem fins lucrativos”.

2.1.1 ORIGENS DAS FUNDAÇÕES

As origens do instituto fundação podem ser inicialmente explicadas pelo espírito de solidariedade, dirigido a uma busca de meios ou formas de auxílio às pessoas necessitadas, que, homens com espírito embuídos pelo amor às artes, à sabedoria, à cultura ou ao singelo, mas profundo, amor ao próximo, destinavam bens para uma finalidade social (PAES, 1999, p.73).

Para Alves (2000, p.48), “as fundações têm suas raízes no desejo de solidariedade, atributo próprio do ser humano, revelado já nos primórdios das civilizações”.

Apesar de ser atributo do ser humano, as pessoas físicas ou particulares não podiam estabelecer fundações, conforme diz Alves (2000, p.49):

Os particulares não podiam constituir fundações com os próprios bens, mas podiam doá-los ou legá-los a uma pessoa jurídica, indicando as regras de administração e a finalidade a que se voltavam. O patrimônio passava, então, à propriedade do donatário ou legatário, que se obrigava ao cumprimento dos encargos, com as rendas provenientes do objeto da doação ou legado, sob pena de multa, *stipulatio peonae*, ou de perda dos bens em favor de outra pessoa jurídica.

Percebe-se assim, que o instituto fundacional já era uma necessidade nas antigas civilizações, assim como, a vontade das pessoas em criá-las.

2.1.2 FUNDAÇÕES NO BRASIL

Para Rafael (1997, p.68-69), no Brasil, os primeiros esboços de fundação datam de 1738, quando Romão de Matos Duarte, solteiro, milionário, achou por bem

dar parte de seu patrimônio para ajudar crianças abandonadas pelos pais que seriam atendidas na Santa Casa de Misericórdia do Rio de Janeiro.

Para evitar a identificação da mãe, e para dar proteção à criança recém-nascida, foi instalada uma caixa giratória, em forma de cesta embutida em uma roda, na qual as crianças eram colocadas do lado externo e, de imediato, enfermeiras do lado interno as pegavam para dar-lhes os cuidados necessários.

A partir daí, verificou-se então, que o primeiro caso conhecido de atendimento por esse “fundo”, foi registrado três dias após a sua instituição e, em 17 de janeiro de 1738, a Santa Casa de Misericórdia do Rio de Janeiro recebia a primeira criança.

Desse modo, nasceu a “Fundação Romão de Matos Duarte”, funcionando paralelamente à Santa Casa do Rio, com patrimônio próprio e com finalidade exclusiva de dar proteção e apoio a órfãos.

Paes (1999, p.85) afirma que:

No Brasil, figuram como Fundações mais antigas: a Fundação Pão dos Pobres de Santo Antônio, em Porto Alegre, de 1867; o Abrigo Cristo Redentor, no Rio de Janeiro, de 1923, destinado a prestar assistência a mendigos e menores desamparados; a Fundação Getúlio Vargas, de 1944, com a finalidade técnico-educativa, especializada na organização nacional do trabalho.

Nota-se que estas fundações tinham como propósito principal o atendimento a pessoas necessitadas de ajuda do próximo.

2.1.3 CLASSIFICAÇÃO E TIPOS DE FUNDAÇÕES

A Constituição Federal Brasileira de 1988, instituiu, ao lado da autarquias e das entidades paraestatais (sociedades de economia mista e empresas públicas), as fundações como parte da administração indireta.

Estas entidades foram instituídas, principalmente, para a realização de atividades não lucrativas e de interesse coletivo. Assim, o poder público pode criá-las sob o regime público ou privado.

2.1.3.1 Fundações Públicas

A fundação com personalidade jurídica de direito público só pode ser criada mediante lei específica. Nesse caso, a própria lei atribui personalidade jurídica à

fundação, não havendo necessidade do registro dela em cartório. Já a fundação com personalidade jurídica de direito privado, instituída pelo poder público, precisa ser registrada em cartório, uma vez que a lei específica, apenas autoriza a sua instituição, precisando assim, de lei complementar para definir sua área de atuação, conforme o art. 37, XIX, da Constituição Federal (ALVES, 2000, p.61).

Depreende-se então que, as fundações públicas foram criadas para suprir as deficiências do poder público na prestação de serviços em algumas áreas que o Estado assumiu nos últimos anos e que, devido ao aumento da responsabilidade perante a comunidade, foram passados a terceiros, a fim de que pudessem atender com eficiência essas necessidades.

2.1.3.2 Fundações de Apoio

Para Alves (2000, p.65), a tentativa de agilizar eficiente e eficazmente o desempenho da Administração Pública junto à implantação de Fundações Públicas, não atendeu seus objetivos. Esse fracasso é atribuído à invasão dos mesmos vícios da Administração Pública em suas intimidades administrativas que acabaram por atrapalhar a autonomia, inicialmente pensada para essas entidades.

Assim sendo, esse declínio das Fundações Públicas abriu caminho para as chamadas Fundações de Apoio. Essas Fundações de direito privado, sem fins lucrativos, são instituídas nos moldes do Código Civil, assim, não são vinculadas ao Poder Público, mas conforme afirma Alves (2000, p. 65), “são fundações especiais cujo objetivo é o de dar apoio a determinadas instituições”. Essas fundações são chamadas de fundações de auxílio e fomento a determinadas instituições, como: universidades, órgãos, departamentos, hospitais universitários, dentre outros.

No entanto, crescem, notadamente, cada dia mais, os benefícios advindos dessas fundações. E é por meio delas que tem sido possível o desenvolvimento de parcerias entre universidades e vários segmentos da sociedade. Essas parcerias têm devolvido a população os benefícios que ela ajuda a proporcionar, pois é ela que mantém as universidades.

Devido à falta de autonomia universitária, as Fundações de Apoio têm hoje um papel importantíssimo na sociedade. São elas que fazem a ligação entre as universidades e a comunidade. O relacionamento entre universidades e empresas é

facilitado por essas fundações, sendo justamente isso que o mercado espera de tais parcerias.

Alves (2000, p.66) afirma que:

As fundações de apoio são hoje reconhecidas como aquelas entidades, cuja atuação serve de base para que as idéias desenvolvidas na Universidade, possam se transformar em projetos com resultados imediatos, produtivos, levando a Universidade além da sua função primordial, que, em uma palavra, é a produção do conhecimento e inteligência.

Em síntese, as Fundações podem ser classificadas, segundo Paes (1999, p.90), em:

a) Fundações instituídas e/ou mantidas pelo poder público:

- com personalidade jurídica de direito privado;
- com personalidade jurídica de direito público – autarquias.

b) Fundações de direito privado:

- instituídas por pessoas físicas e/ou jurídicas;
- instituídas por empresas;
- instituída por partido político;
- de apoio a instituições federais de ensino superior;
- de previdência privada ou complementar.

Como o objetivo deste trabalho é a análise de uma Fundação privada, não se discorrerá sobre todas as outras fundações, concentrando-se tão somente nas de Direito Privado, instituídas por pessoas físicas e/ou jurídicas e nas instituídas por empresas.

a) Fundação Instituída por Pessoas Físicas ou Jurídicas

Como foi visto anteriormente, a origem do instituto fundacional, guarda uma relação direta com o espírito de solidariedade do ser humano em busca de meios que auxiliem pessoas necessitadas.

A fundação instituída ou mantida por pessoas físicas tem eminente caráter social e apresenta finalidades educacionais, assistenciais, culturais, científicas, tecnológicas, entre outras.

As características acima citadas, também podem ser encontradas em pessoas jurídicas, assim, além disto, uma organização pode instituir uma fundação, desde que não as crie com objetivos de benefícios próprios.

Devem ser observados, portanto, requisitos específicos, principalmente, porque a fundação a ser instituída deverá, como qualquer outra pessoa jurídica, ter vida própria, autonomia patrimonial, financeira e administrativa em relação a seus instituidores.

b) Fundação Instituída por Empresa

A própria definição de fundação traz um patrimônio destinado a uma finalidade social ou a um interesse geral. Sua autonomia patrimonial, financeira e administrativa, faz com que exista, cada vez mais, empresas instituidoras de fundações de direito privado.

No instituto fundacional, as organizações encontram formas de ajudar a sociedade por meio da realização concreta de benefícios imediatos e individualizados.

Também vale lembrar que, por ocasião de instituição de fundação por empresas, os entes jurídicos são distintos, ou seja, um é a empresa outro é a fundação, sendo independentes e autônomos.

Outro aspecto relevante para a empresa instituidora de uma fundação é o marketing que traz, segundo Paes (1999, p.100), citando Claudia Vassallo,

para as empresas, “fazer o bem compensa” vez que, hoje, qualidade, serviços, preços de padrão mundial e marketing inteligente deixaram de ser diferenças. Ou você tem ou está morto. É preciso possuir tudo isso e ainda fazer com que as pessoas gostem de sua empresa, se identifiquem com sua marca, tenham satisfação em trabalhar no seu negócio.

A visão atual é a de que as empresas devam ser socialmente responsáveis por suas ações e pelo desenvolvimento social.

2.1.4 FONTES DE RECURSOS

Alguns recursos das Fundações de Apoio são repassados pelo Estado, porém, esses recursos têm uma destinação específica, e as Fundações de Apoio

devem prestar contas dos mesmos. Todas as suas despesas trabalhistas, previdenciárias, pagamento de fornecedores e outros gastos normais para sua sobrevivência, são pagos com recursos oriundos de receitas de prestação de serviços a terceiros.

Ressalta-se que as Fundações de Apoio que são entidades como, sem fins lucrativos, no entanto, não são impedidas de exercerem atividades econômicas e, assim, conseguirem recursos para se manterem. “O que é de sua obrigação é que todos os recursos obtidos sejam empregados integralmente na consecução dos objetivos estatutários de cada uma dessas Fundações” (ALVES, 2000, p.80).

A lei brasileira não proíbe o exercício de atividades comerciais pelas fundações. Ela apenas coloca como condição que essas atividades não tenham finalidade lucrativa e atendam o que determina o estatuto. Identificar se as atividades desempenhadas pelas fundações obedecem a seus estatutos é a essência da questão, pois qualquer aplicação de recursos oriundos de atividades econômicas que não obedeça as finalidades estatutárias, pode caracterizar como finalidade lucrativa.

Outro ponto a ser observado, segundo Paes (1999, p.213), é que tradicionalmente tende-se a negar a possibilidade das fundações exercerem atividades econômicas. Suas receitas deveriam ser provenientes dos rendimentos de seu patrimônio ou de doações e subvenções, e sua atividade deveria ser de caráter gratuito. “Todavia, na atualidade, evidencia-se a necessidade de que as fundações devam intervir no mercado, para obtenção de recursos que possibilitem o cumprimento efetivo de seus fins” .

E ainda, o mesmo autor continua afirmando que, no estatuto fundacional pode, facultativamente, constar de cláusula específica sobre a receita e dela farão parte: as rendas provenientes dos resultados de suas atividades, os usufrutos que eventualmente lhe forem constituídos, as rendas provenientes dos títulos, ações ou ativos financeiros de sua propriedade ou operações de crédito, ou as auferidas de seus bens patrimoniais, as receitas de qualquer natureza, inclusive as provenientes da venda de publicações e produtos, a remuneração de trabalhos técnicos, a participação em empresas e empreendimentos, o resultado das atividades de outros serviços que prestar, as doações, subvenções e contribuições eventuais.

No entanto, essas três últimas são consideradas por Jeremias (2000, p.30) como as principais fontes de recursos das entidades sem fins lucrativos, mas que,

há de se ressaltar que esta afirmação se refere a todas as entidades sem fins lucrativos e as Fundações de Apoio que têm uma característica própria, a prestação de serviços a terceiros. Conforme discorrido anteriormente, esta é a principal fonte de recursos das Fundações de Apoio.

2.1.5 PROCESSO DE FUNCIONAMENTO DAS FUNDAÇÕES DE APOIO

Segundo Lunkes (1999, p.20-21), as Fundações de Apoio exercem basicamente duas funções: **a de amparo** e **a técnica**.

A **função de amparo** se caracteriza pelo apoio dado as atividades de ensino, pesquisa e extensão, viabilizando os recursos necessários a execução dessas atividades, e, a Fundação de Apoio trabalha como intermediária entre a universidade e a comunidade, levando a primeira, através de seus conhecimentos, benefícios à segunda.

Outra forma de apresentação da **função de amparo** é a manutenção de serviços complementares às universidades privadas, tais como a contratação de pessoal. Estes serviços asseguram o bom andamento das atividades nas universidades privadas.

Já, a **função técnica**, esta pode ser notada pela parceria com as universidades privadas para levar conhecimento à sociedade. Neste caso, a função técnica é das universidades privadas através de laboratórios, pessoal técnico, professores e outros, ficando a fundação de apoio como parceira no processo, pois ela é tida como ágil e flexível. E assim, facilita a comunicação entre a universidade privada e a sociedade.

Também, pode a fundação de apoio exercer a **função técnica**, trabalhando diretamente para a comunidade por meio da prestação de serviços em cursos, concursos e consultorias. As fundações de apoio exercem estas atividades consideradas secundárias, com pessoal próprio ou com subcontratação, liberando as universidades privadas para participarem das mesmas.

Com base nas funções explicitadas acima, pode-se definir os clientes das fundações de apoio, como mostra a figura 2.

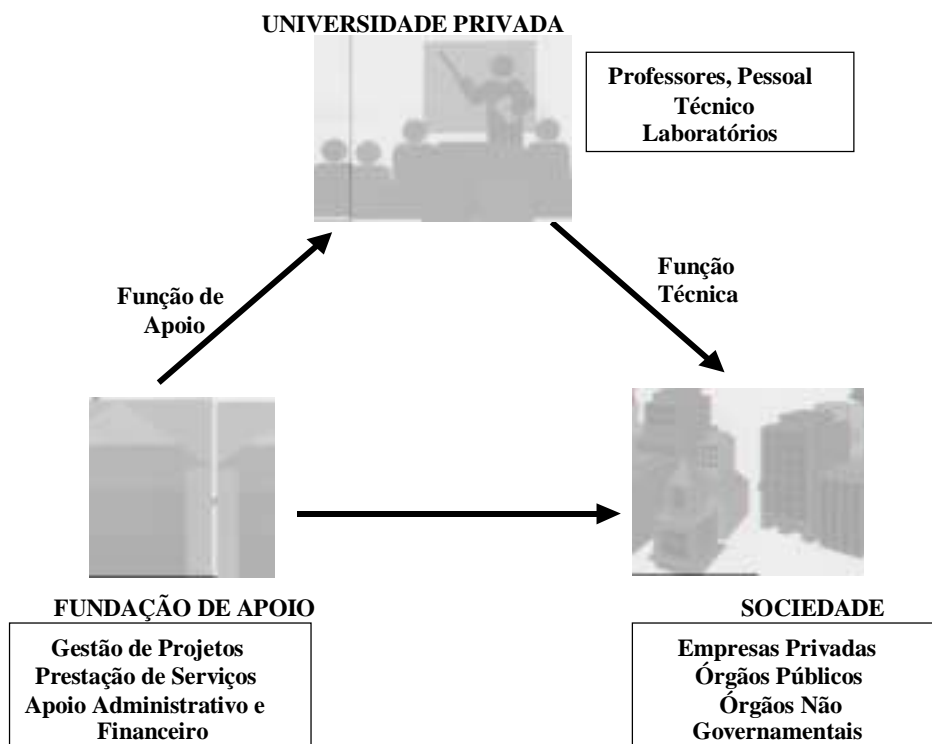


Figura 2 – Clientes das Fundações de Apoio e correspondentes funções. (Adaptado de LUNKES, 1999, p.22).

Verifica-se acima que, as funções de amparo e técnica são atendidas pelas Fundações de Apoio. Desta maneira, os primeiros clientes são as universidades privadas, que têm a função técnica junto à sociedade e recebem o amparo das Fundações de Apoio na realização dessas atividades. O segundo cliente é a própria sociedade que recebe das Fundações de Apoio a função técnica por meio da prestação de serviços direto a ela.

Deste modo, nota-se que nas situações elencadas acima, a principal atividade das fundações de apoio é o gerenciamento de projetos que podem ser: **de amparo ou de serviços**.

Os **projetos de amparo** são divididos, segundo Lunkes (1999, p.24) em:

Projetos de pesquisa – Para Tornatzky and Fleischer (1990), apud Lunkes (1999, p.24), “são desenvolvidos para satisfazer um problema percebido ou uma necessidade; são geralmente desempenhados por cientistas nas maiores universidades de pesquisa ou laboratórios governamentais; conduzidos por indivíduos de uma mesma formação ou por equipes interdisciplinares.”

Projetos administrativos – São os projetos que têm a finalidade específica de amparar as universidades na execução de suas atividades administrativas, tais como: contratação de pessoal, elaboração de provas no vestibular.

Projetos de extensão – “Cursos de extensão são estabelecidos com o propósito de atualizar conhecimentos e técnicas de trabalho. Têm por objetivo o aperfeiçoamento técnico-profissional em determinada área do saber, sem abranger o campo total do conhecimento em que se insere a formação profissional” (FACHIN, 1993, p. 142 *apud* LUNKES, 1999, p.25).

Os **projetos de serviços** são aqueles executados diretamente pelas fundações de apoio para a comunidade sem intervenção das universidades privadas, sendo portanto, a função técnica realizada por aquelas fundações. E, neste caso, alguns projetos de serviços devem ser destacados, tais como:

Cursos – As fundações de apoio desenvolvem cursos de rápida duração que atendem uma clientela específica com o objetivo de aperfeiçoar ou atualizar conhecimentos e técnicas.

Concursos – As fundações de apoio desenvolvem concursos, desde a elaboração de editais, confecção e correção de provas até a divulgação dos resultados, tais como: concursos públicos, vestibulares.

Consultorias – Através de seu quadro de pessoal ou contratação de pessoal externo, as fundações de apoio realizam consultorias em áreas específicas, tais como: contábil, jurídica, administrativa.

Capacitação de pessoal – Através de orientação técnica, as fundações de apoio realizam treinamento de pessoal para exercerem determinadas atividades, como por exemplo, a operação das urnas eletrônicas nas eleições.

Ressalta-se ainda, que existem inúmeros projetos desenvolvidos pelas fundações de apoio e cada um deles possui um coordenador que se responsabiliza por todo o projeto, inclusive pela movimentação financeira.

2.2 CONTABILIDADE DAS FUNDAÇÕES

Esta seção é dividida em duas partes, a primeira discorre sobre a contabilidade convencional, onde são mostrados as demonstrações contábeis das fundações. A segunda, mostra a Contabilidade por Fundos, a classificação dos fundos e as demonstrações contábeis por esse tipo de contabilização.

2.2.1 CONTABILIDADE CONVENCIONAL

Não existe na legislação nenhuma determinação de qual regime jurídico as Fundações de Apoio devem seguir para aplicar sua Contabilidade, assim, não há explicitação se elas devem atender a Lei nº 4.320/64 (Contabilidade Pública) ou a Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A). No entanto, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, órgão normatizador da profissão Contábil, baixou a resolução nº 751/93 que dispôs sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC, para a uniformização dos entendimentos e interpretações Contábeis. Para Paes (1999, p.225):

uma das dúvidas mais freqüentes dos dirigentes de entidades de interesse social (incluídas aí as Fundações, Associações e Sociedades Cíveis) é quanto a lei aplicável à Contabilidade das instituições que administram.

Em 1999, o CFC baixou a resolução nº 837/99 aprovando a NBC T 10, que no item NBC T 10.4 – Fundações tratou de Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas. Nesta norma, foram contemplados o registro contábil e as demonstrações contábeis, dentre elas estão: O Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos; também foram contempladas a divulgação destas demonstrações e as notas explicativas (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2000, p.146-150). A partir daí, passou-se a uma Contabilização mais próxima do que determina a Lei 6.404/76 (Lei das S/A).

Em 2000, o CFC divulgou a resolução nº 877/00 aprovando a NBC T 10, item NBC T 10.19 – Entidades sem finalidades de lucros, que sofreram alterações em 2001 pela resolução nº 926/01. Esta primeira resolução, trouxe mudanças complementares significativas para as Entidades sem fins lucrativos. Dentre elas, destaca-se a substituição dos termos **lucro ou prejuízo** por **superávit ou déficit**; a determinação da aplicação dos princípios e as normas brasileiras de Contabilidade, assim como, a divulgação das demonstrações contábeis onde a conta **Capital** deveria ser substituída pela conta **Patrimônio Social** (CONSELHO..., 2000, p.166-171).

A Contabilidade deve sempre gerar informações focadas nas necessidades de seus usuários internos e externos, tais como: Administradores, Associados, Credores, Órgãos de Fiscalização e a Comunidade. Além disso, considerando que a

Contabilidade das Fundações de Apoio deve seguir a Lei 6.404/76, ela deve elaborar as seguintes Demonstrações Contábeis:

Balanço Patrimonial – É a demonstração que encerra os procedimentos Contábeis de um determinado exercício social. O Balanço Patrimonial mostra de forma estática, os recursos que a entidade possui, as obrigações da mesma, assim como seu patrimônio líquido.

Ressalte-se que, a conta **Capital** deve ser substituída por **Patrimônio Social** e a conta **Lucros ou Prejuízos** deve ser substituída por **superávit ou déficit**, como determina a NBC T 10.4.4.2 (CONSELHO...2000, p.149).

Demonstração do Superávit ou Déficit – É a mesma Demonstração de Resultado do Exercício preconizada pela Lei nº 6.404/76, porém, modificada a nomenclatura para melhor evidenciar a particularidade das entidades sem fins lucrativos, qual seja a atividade e não o resultado. Esta modificação foi introduzida pela NBC T 10.4.5.1, em fevereiro de 1999 (CONSELHO...2000, p.149).

Demonstração das Mutações do Patrimônio Social – A NBC T 10.4.6.1 trouxe esta nomenclatura na demonstração para atender a particularidade das entidades sem fins lucrativos e veio para substituir a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. Dispensou, ainda, as Fundações de elaborar a Demonstração de Lucros ou Prejuízos por estar incluída nesta última (CONSELHO...2000, p.149).

Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos – Esta demonstração evidencia a variação do Capital Circulante Líquido da organização ocorrida em um exercício, e nos ajuda a entender porque a posição financeira da instituição muda de um ano para outro. Nas Fundações de Apoio, a referida demonstração é similar à das S/A, com a diferença de substituir a expressão **resultado** por **superávit ou déficit** (CONSELHO...2000, p.150).

Notas Explicativas – Segundo o Conselho...(2000, p.150), as notas explicativas devem incluir informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, tais como:

- a) as principais atividades desenvolvidas pela Fundação;

- b) as principais práticas contábeis adotadas;
- c) os investimentos relevantes efetuados no período e os anteriormente existentes;
- d) a origem e natureza das principais doações e outros recursos de valor significativo;
- e) os detalhes dos financiamentos a longo prazo;
- f) os detalhes das contingências na data do encerramento do exercício e dos prováveis efeitos futuros.

Estas demonstrações devem ser divulgadas, como em outras organizações, no final de cada exercício.

2.2.2 CONTABILIDADE POR FUNDOS

Nas entidades sem fins lucrativos, em que estão incluídas as Fundações de Apoio, os recursos recebidos, normalmente por determinação dos doadores, vêm acompanhados por restrições. Deste modo, a contabilidade deve manter registros distintos para suas atividades ou projetos, de maneira que fique evidenciada tal separação. Esta forma de contabilização, conforme Beuren (1999, p.47), é chamada de Contabilidade por Fundos.

A expressão fundo, para Olak (1996, p.150), “é comumente empregada para designar a concentração de recursos de várias procedências para a consecução de determinado fim”. Dentro desta visão, devem ser segregados os ativos, passivos e patrimônio líquido de cada recurso que está sendo utilizado. Martins (1990, p.266), compara esta contabilização ao modelo adotado pelas organizações que têm matriz/filiais ou então à técnica de uso de vários diários e razões auxiliares.

Assim, como há uma contabilização separada por fundos, infere-se que as Demonstrações Contábeis também devem ser preparadas em separado, ou seja, uma para cada fundo.

2.2.2.1 Classificação dos fundos

Como as principais fontes de recursos das entidades sem fins lucrativos são as contribuições, doações e subvenções, estas dão origem a três tipos de Fundos: de uso irrestrito, de uso temporariamente restrito e de uso permanentemente restrito.

Os recursos recebidos sem nenhuma restrição poderão ser usados de acordo com a necessidade dos órgãos diretivos destas instituições, não havendo nenhuma interferência externa quanto a sua utilização.

Os recursos recebidos com uso temporariamente restrito, devem atender a algumas restrições especificadas pelos doadores para sua utilização, que deixarão de existir quando atendidos os propósitos para os quais os recursos foram doados. Assim, estes recursos serão transferidos para fundos irrestritos.

E, por último, os recursos recebidos com uso permanentemente restrito, devem obedecer às restrições impostas pelo doador, sendo-lhe permitido o uso no todo ou em parte dos rendimentos oriundos dos recursos doados.

A relação entre os recursos recebidos e os fundos a que se destinam, podem ser melhor visualizados na figura 3:

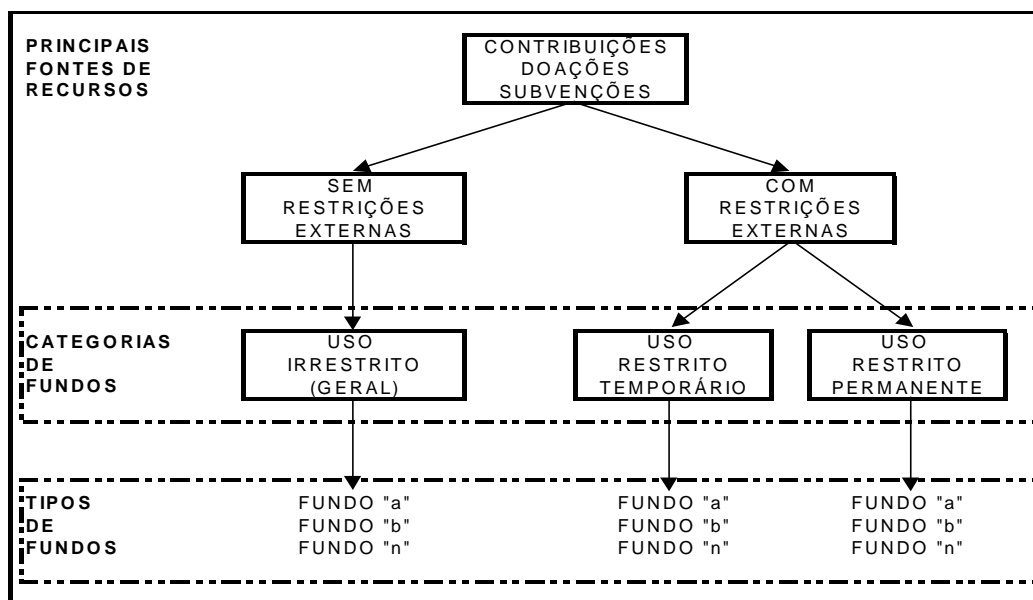


Figura 3 – Origens e categorias de fundos (OLAK, 1996, p.157).

2.2.2.2 Demonstrações Contábeis das Fundações

Martins (1997, p.2), diz que como a Lei 6.404/76 das S/A é bem dividida em termos de Demonstrações Contábeis e também pela familiaridade que todos têm com ela, deve-se usá-la como referência às entidades sem fins lucrativos, porém, devem ser observadas algumas particularidades, pois estas instituições, como o próprio nome diz, não têm fins lucrativos e a lei acima citada foi elaborada levando-se em conta os aspectos específicos daquele mercado.

Optando-se pela elaboração das Demonstrações com base nesta lei, os cuidados abaixo devem ser considerados:

Balanço Patrimonial: Deve ser elaborado evidenciando os ativos, passivos e patrimônio líquido, livres de quaisquer restrições e os fundos com restrições. No que diz respeito à depreciação e amortização, Martins(1997, p.4) diz que:

principalmente por não estarem essas entidades sujeitas às limitações fiscais, e daí não decorrerem perdas por acréscimo do imposto pela utilização de eventuais taxas menores que aquelas dadas pela legislação do imposto de renda, essas entidades devem calcular suas depreciações, amortizações e demais provisões à base do que melhor se conseguir em termos de medição da vida útil de seus ativos, de seus riscos etc.

Outras particularidades são as emanadas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, que determinam a substituição dos termos **Capital** por **Patrimônio Social** e a conta **Lucros ou Prejuízos** que deve ser substituída por **superávit ou déficit**, como determina a NBC T 10.4.4.2.

Demonstração do Superávit ou Déficit, antes denominada Demonstração do Resultado do Exercício, conforme determina a Lei 6.404/76, teve sua nomenclatura atual introduzida pela NBC T 10.4.5.1. No que diz respeito à configuração desta demonstração, Martins (1997, p.2) diz que:

se uma entidade presta algum tipo de serviço remunerado e ainda recebe doações, contribuições, mensalidades etc., é altamente conveniente que sejam separadas essas receitas: as provenientes de serviços prestados e as demais recebidas dos associados e outros; assim como devem estar bem isolados os custos e as despesas relativos à prestação do serviço remunerado dos outros encargos de manutenção da entidade.

A **Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos** tem por objetivo evidenciar a folga financeira de curto prazo através da análise do capital circulante líquido da organização. Nas entidades sem fins lucrativos, a expressão **resultado** deve ser substituída por **superávit ou déficit**.

Beuren (1999, p.49) afirma que:

mais útil do que esta demonstração, também para este tipo de entidades, parece ser a Demonstração do Fluxo de Caixa. Além de ser mais inteligível para quem não é do meio contábil, ela tem condições de evidenciar as entradas de recursos por categoria de fundo e as respectivas saídas de recursos, inclusive as transferências interfundos.

Já, na **Demonstração das Mutações do Patrimônio Social**, a NBC T 10.4.6.1, trouxe essa nomenclatura para atender às necessidades das entidades sem fins lucrativos porque elas não demonstram os Lucros ou Prejuízos e, sim, explicitam a variação do patrimônio social entre o início e o fim do exercício.

2.3 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Nesta seção, é demonstrado o ABC (Activity-Based Costing), seus modelos, etapas de implantação, trazendo alguns cuidados que devem ser tomados preliminarmente quanto à execução do ABC e, por último, evidenciam-se suas vantagens e desvantagens.

2.3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

No chamado ambiente tradicional de produção que vigorou até a década de 70, os principais fatores de produção eram a matéria-prima e a mão-de-obra direta, ou seja, custos diretos, ficando os custos indiretos com uma parcela irrelevante no custo total das organizações.

Com o passar do tempo, esse perfil de custos foi se invertendo. Para Ching (1997, p.15), no momento atual, assiste-se a três revoluções no cenário dos negócios: surgimento de blocos econômicos, evolução tecnológica e mudança administrativa. A primeira, caracteriza-se pela união de países para comercialização de suas riquezas e o fortalecimento de mercados. A segunda, tem como principal característica, o avanço tecnológico que se percebe nas organizações por causa de uma maior produtividade e maior qualidade nos produtos.

A necessidade de mudança administrativa veio junto com as duas primeiras. O cenário econômico tornou-se mais competitivo e fez com que as empresas passassem a ter um novo e muito mais complexo ambiente produtivo.

Tal mudança foi impulsionada pelo uso da tecnologia avançada, exigência de qualidade, ciclo de vida dos produtos e, pelo tempo, como fator de competitividade (CHING, 1997, p.17).

O avanço da tecnologia trouxe uma maior capacidade de flexibilização e adaptação a um ambiente dinâmico para atender à exigência de qualidade, não só do produto, mas de todo o processo, desde a fabricação até o pós-venda, trouxe também, maior rapidez no lançamento de novos produtos em substituição aos antigos, diminuindo assim, o ciclo de vida destes.

Com essas mudanças, a mão-de-obra foi sendo gradativamente substituída por máquinas, reduzindo os custos diretos e aumentando os indiretos.

A figura 4 mostra esta inversão no perfil dos custos, assim como os fatores que os condicionaram.

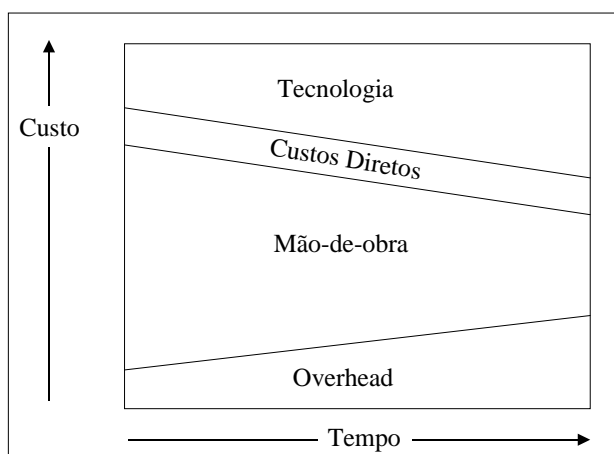


Figura 4 – Evolução do perfil de custo nas últimas décadas (CHING, 1997, p.18)

Esse novo cenário passou a exigir informações mais próximas da realidade com relação aos custos dos diversos processos de produção, pois os conhecidos sistemas de custeio convencionais não estavam preparados para atender essa necessidade (OLIVEIRA E PERES, 2000, p.167). E a principal crítica a esses métodos reside na aleatoriedade do rateio dos custos indiretos aos produtos, que podem representar uma grande distorção no custo do bem ou serviço.

Para Martins (2001, p.93):

Outro fenômeno importante a exigir uma melhor alocação dos custos indiretos é a grande diversidade de produtos e modelos fabricados na mesma planta que vem ocorrendo nos últimos tempos, principalmente em alguns setores industriais. Daí a importância de um tratamento adequado

na alocação dos CIF aos produtos, pois os mesmos graus de arbitrariedade e de subjetividade eventualmente tolerados no passado podem provocar hoje enormes distorções. Essas dependerão das linhas de produto.

Diante deste pressuposto, a Contabilidade pode ser vista sob dois aspectos: financeira e de gestão.

2.3.1.1 Contabilidade Financeira

A Contabilidade Financeira tem como principal papel informar os usuários externos sobre a posição financeira da empresa em um determinado momento. Conforme Boisvert (1999, p.17), o contexto conceitual da Contabilidade Financeira é definido pelos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA), conforme está apresentado na figura 5.

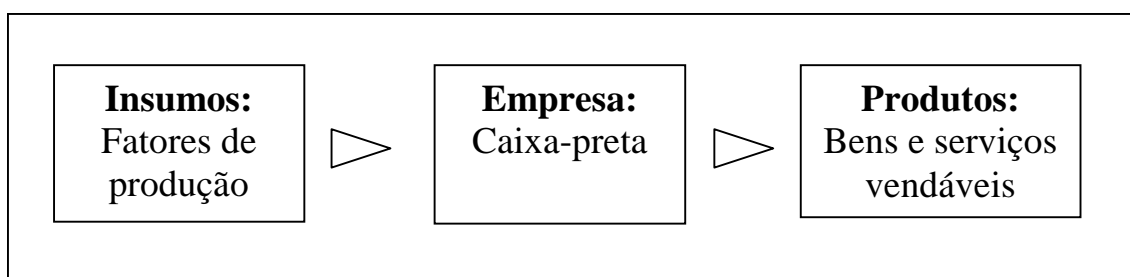


Figura 5 - A contabilidade financeira: informar a terceiros (BOISVERT, 1999, p.17)

Neste contexto, o sistema de informações registra apenas os insumos utilizados e produtos fabricados ou serviços prestados, ficando o processo interno da empresa sem uma análise detalhada. Com isso, os recursos consumidos dentro de um determinado período são distribuídos aos produtos fabricados neste período, sendo os custos diretos alocados aos produtos e os indiretos rateados com base em qualquer critério.

2.3.1.2 Contabilidade de Gestão

A Contabilidade de Gestão tem por objetivo suprir os gestores com informações sobre o que acontece dentro da empresa, para reduzir custos e melhorar os processos internos. Para Horngren, Foster e Datar (2000, p.2), os

gestores de todo o mundo estão, a cada dia mais, conscientes da importância da qualidade e da conveniência dos produtos vendidos aos clientes externos. Assim, os contadores estão se tornando mais sensíveis à necessidade de proporcionar maiores e mais precisas informações sobre a organização para atendê-los.

Segundo Boisvert (1999, p.18), o contexto conceitual da Contabilidade de Gestão se define com base em algumas questões, tais como:

- Que atividades são necessárias para se obter um determinado conjunto de objetos de custo?
- Que recursos são necessários para exercer essas atividades?
- Por que esses recursos são necessários?
- Que fatores determinam a utilização desses recursos?

A Contabilidade de Gestão responde a estas questões produzindo informações úteis para a elaboração da estratégia e para a melhoria da performance da organização, conforme demonstrado na figura 6:



Figura 6 - A Contabilidade de Gestão (BOISVERT, 1999, p.19).

Analisando as atividades de apoio e a cadeia de valor, a Contabilidade de Gestão é um poderoso instrumento para o gerenciamento dos custos e, principalmente, para a gestão dos processos. Para Brimson (1996, p.27), uma atividade descreve o que a empresa faz, como ela consome tempo e a que objetos de custos está ligada, constituindo portanto, uma importante ferramenta para administrar uma empresa.

Entendendo melhor o funcionamento interno da organização e, conseqüentemente, estando cientes da situação real da empresa, os gestores têm maiores condições de tomar decisões corretas em todas as circunstâncias, mostrando que em algumas vezes, a infra-estrutura da empresa é encarada apenas

como 'despesa indireta', mas pode ser uma poderosa fonte de vantagem competitiva.

A figura 7 traz os dois contextos conceituais da Contabilidade Financeira e da Contabilidade de Gestão, mostrando o foco de cada uma delas.

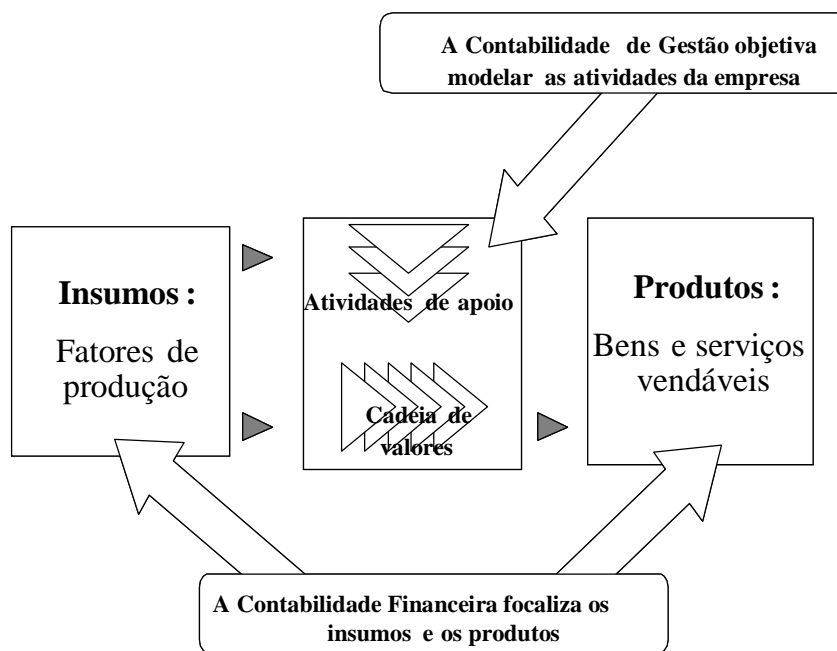


Figura 7 – Contexto conceitual da Contabilidade (SANTOS, 2001, p.23).

Na figura acima, percebe-se, os dois contextos da Contabilidade: Financeira e de Gestão, onde o primeiro foca os insumos e os produtos da organização enquanto o segundo modela as atividades da empresa.

2.3.2 MODELOS DE ABC

Conforme afirma Boisvert (1999, p.20), existem vários modelos de Contabilidade por Atividades e várias formas de aplicação desses modelos, que serão dispostos em comparação ao modelo chamado de Contabilidade por Recursos ou Contabilidade Tradicional.

Modelos de Base:

- Decomposição dos custos: Simples, Multiníveis e Processos;

Modalidades de aplicação:

- Segundo o nível hierárquico: Estratégico e Operacional;

- Segundo a freqüência de produção das informações: *Ad hoc* e Permanente;
- Segundo o contexto conceitual: Contabilidade Financeira e Contabilidade de Gestão;
- Segundo a amplitude do projeto: Piloto, Parcial e Completo.

2.3.2.1 Modelo de Decomposição Simples de Custos

A Contabilidade por Atividades – (CPA) é freqüentemente representada de uma forma simplista. Nela os recursos são consumidos por atividades e, estas, por sua vez, são consumidas pelos objetos de custos. Boisvert (1999, p.25), diz que a passagem dos recursos pelas atividades serve para aproximá-los dos objetos de custos, uma vez que identifica as relações causais entre os recursos, as atividades e os objetos de custos, o que não é possível no modelo de Contabilidade por Recursos, mesmo que dividido em Centros de Custos.

Sabe-se, no entanto que, existem duas diferenças básicas entre a Contabilidade por Recursos e a Contabilidade por Atividades. A primeira, é que as atividades não se equivalem aos centros de custo; a segunda, é que a identificação do custo das atividades aos objetos de custo depende de uma relação de causa e efeito. Para Brimson (1996, p.136), existe relação de causa e efeito quando um fator de produção pode ser rastreado diretamente para uma determinada atividade.

2.3.2.2 Modelo de Decomposição Multiníveis de Custos

Neste modelo, a sistemática é a mesma do modelo de decomposição simples. A diferença é que, no Modelo de Decomposição Multiníveis, as atividades consomem os recursos, os centros de reagrupamento reúnem as atividades que possuem um direcionador comum e os objetos de custo consomem as atividades por intermédio dos centros de reagrupamento.

Conforme Boisvert (1999, p.33), no modelo de decomposição multiníveis dos custos, as atividades são reunidas em centros de reagrupamento por duas razões:

- A programação da CPA é simplificada pela significativa diminuição do número de atividades a serem vinculadas aos objetos de custos;
- Calcula-se o impacto sobre os custos dos principais direcionadores de custos.

Mesmo reunindo as atividades comuns em um centro de reagrupamento, a CPA preserva as informações geradas.

2.3.3 ETAPAS DE IMPLANTAÇÃO DO ABC

Kaplan e Cooper (2000, p.99-109), mostram o ABC para empresas industriais com a forma semelhante a do sistema de custeio tradicional. No entanto, ressaltam que a semelhança é só forma, pois a “...estrutura e o conceito subjacentes são bastante diferentes”. Para eles, o ABC deve ser desenvolvido em quatro etapas:

- 1ª etapa – Desenvolver o dicionário de atividades;
- 2ª etapa – Determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades;
- 3ª etapa – Identificar produtos, serviços e clientes da organização;
- 4ª etapa – Selecionar geradores de custo da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização.

Segundo Bornia (2002, p.124), “considerando a ótica do método (alocação dos custos aos produtos), o ABC pode ser entendido como um método RKW com centros de custos mais detalhados”. Deste modo, as etapas descritas por ele são:

- 1ª etapa – Mapeamento das atividades;
- 2ª etapa – Alocação dos custos às atividades;
- 3ª etapa – Redistribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas;
- 4ª etapa – Cálculo dos custos dos produtos.

Note-se, aqui, que há uma preocupação do autor com as atividades indiretas, ou seja, aquelas que não têm relação direta com nenhum objeto de custo e, no entanto, terão que ser rastreadas a alguma atividade direta para, então, serem levadas ao objeto de custo.

Martins (2001, p.100 -112) chama a aplicação do ABC para fins funcionais de “primeira geração do ABC” e destaca que a melhor aplicação do método, ocorre com a departamentalização da empresa. Suas etapas são:

- 1ª etapa – Identificação das atividades relevantes;
- 2ª etapa – Atribuição de custos às atividades;
- 3ª etapa – Identificação e seleção dos direcionadores de custos;

4ª etapa – Atribuição dos custos das atividades aos produtos.

Para Oliveira e Peres (2000, p. 173 -176), a primeira versão do ABC tinha aplicação exclusiva em empresas de manufatura. Já, a segunda versão, devido à sua configuração, vem encontrando larga aplicação em empresas prestadoras de serviços. Para este autor, suas etapas são:

1ª etapa – Identificação das atividades;

2ª etapa – Atribuição de custos às atividades;

3ª etapa – Identificação dos direcionadores de custos e de atividades;

4ª etapa – Atribuição dos custos aos produtos e/ou aos departamentos.

Percebe-se que os autores acima citados trabalham com etapas parecidas umas com as outras. Deste modo, discorre-se a seguir, sobre as etapas de implantação do ABC, que, neste trabalho considera-se cinco, pois incorporam-se a estas, os cuidados iniciais que se devem ter, antes que comece a implantação do método.

Etapas 1 - Cuidados preliminares

Para a concepção do ABC, alguns pontos devem ser preliminarmente observados:

- **Escopo:** define o grau de envolvimento dos gestores das áreas envolvidas no projeto. É sempre recomendável que se inicie o uso do ABC delimitando o escopo.
- **Objetivos:** o sucesso final da implementação da gestão baseada em atividades exige consenso e clareza dos objetivos para alinhar esforços e recursos de maneira eficiente e eficaz. Os objetivos dão estrutura ao projeto e à sua implementação. Mas sempre levando em consideração que é muito importante analisar se os objetivos atenderão ou não, eficazmente, aos propósitos de sua implementação.
- **Produtos do ABC:** após definir o escopo e os objetivos do projeto de implementação do ABC, elabora-se uma relação de Produtos resultantes dele. Com a definição dos produtos, a empresa registra que tipo de informações espera obter.

- **Gestão do projeto:** todo projeto necessita de uma equipe que tenha afinidades ou facilidades com a área a ser desenvolvida. A composição da equipe de implementação é uma fase posterior às definições acima e dependerá também da disponibilidade de pessoas na própria empresa que se familiarizem com o ABC. O tamanho da equipe dependerá da necessidade da empresa, das informações e, também, dos recursos colocados à disposição do projeto. Quanto mais pessoas e recursos, mais rápidos serão os resultados do projeto. Para Player *et al* (2000, p.29), os projetos devem ser trabalhados com pessoas pertencentes a vários níveis funcionais e gerenciais para que os mesmos não sejam vistos como mais uma iniciativa financeira.
- **Recursos para o projeto:** os recursos colocados à disposição do projeto devem cobrir os gastos internos e os gastos externos: seminários, palestras, treinamentos, materiais didáticos, computadores e outros facilitadores externos.

Segundo Boisvert (1999, p.82), existem algumas questões básicas que devem ser observadas no processo de implantação da Contabilidade por Atividades:

- **Estratégia de implantação:** aqui devem ser observadas as questões que afetam o início da implantação que devem responder às seguintes indagações: o projeto deve ser piloto, parcial ou completo? Deve ser estratégico ou operacional? Além de se levantar, neste ponto, questões tais como: quais são os objetivos do projeto, quem serão os usuários das informações geradas por ele, quais serão as informações a serem geradas, com que frequência devem ser geradas tais informações, será utilizado um modelo ou mais, quais etapas serão usadas antes da implantação. Quais pessoas e recursos serão necessários e disponibilizados para o projeto, dentre outras.
- **A escolha de sistemas informatizados:** Já aqui, surgem algumas questões que devem ser analisadas por ocasião da implantação de um projeto de Contabilidade por Atividades. O sistema deve ser adquirido ou deve-se optar por uma programação sob medida, que necessidade de informações a empresa possui, quais são as necessidades da empresa em matéria de processamento, produção e apresentação dos resultados

dessas informações, qual o custo de sistemas de Contabilidade por Atividades, como escolher o sistema que vai ser adquirido, quais são os principais fornecedores de sistemas de Contabilidade por Atividades e como cada um desses fornecedores responde às necessidades da empresa.

- **Resistência à mudança:** aqui, as ponderações devem ser no sentido de analisar as implicações advindas das mudanças que a Contabilidade por Atividades trará. Essencialmente, deve ser ponderado sobre qual a estratégia mais eficaz para vencer a resistência e como reduzi-la ao mínimo. Há de se considerar também, o preparo da empresa para fazer face às resistências individuais?
- **Fatores de sucesso ou insucesso da Contabilidade por Atividades:** aqui, caracterizam-se como fatores de sucesso, o envolvimento da direção, o mandato claro, a participação dos gestores e do pessoal na definição das atividades e dos direcionadores das atividades e, um orçamento com recursos suficientes para cobrir todo o projeto, mas a resistência à mudança é um fator de insucesso contornável, desde que conte com o envolvimento de todo o pessoal.
- **Transição para a Gestão por Atividades:** neste ponto, as preocupações podem existir a níveis gerenciais, ou seja, as indagações a serem respondidas devem contemplar maneiras que assegurem que as informações geradas sejam realmente utilizadas, se haverá interligação de informações da Contabilidade por Atividades à orçamentação por atividades, como integrar os indicadores de performance à Contabilidade por Atividades, quais são os perigos da utilização da Contabilidade por Atividades, enfim, quais são os principais problemas com a transição que devem ser analisados com frequência.
- **Custos inerentes à Implantação da Contabilidade por Atividades:** Aqui são levantadas questões sobre os recursos que devem ser colocados à disposição do projeto, e a necessidade ou, não da contratação de pessoal de fora da empresa, como, por exemplo: consultores, quanto se deve esperar de gastos para custear o projeto e sua implantação, pela integração com sistemas existentes de informação, por sua formação, pela

infra-estrutura do sistema, pelo desenvolvimento de instrumentos de apoio à decisão.

Etapas 2 - Identificação das atividades

A segunda etapa para a consecução do ABC é a identificação das atividades relevantes. Para Martins (2001, p.100), neste ponto, onde pode ocorrer que a empresa já tenha uma estrutura contábil que identifique os gastos por centros de custos, por centros de trabalhos ou por centros de atividade. Isto poderá facilitar o trabalho, uma vez que necessitará somente de algumas adaptações. O autor reafirma que “pode acontecer inclusive de cada centro de custos desenvolver uma atividade e, assim, o trabalho já fica bastante facilitado”.

Queiroz *et al* (2000, p.2), endossam a descrição das atividades da empresa como elemento característico do Custeio Baseado em Atividades. Para Porter (1989, p.44), “tudo aquilo que uma empresa faz deveria ser classificado em uma atividade primária ou de apoio”.

Gonçalves (2000, p.7), afirma que, “na concepção mais freqüente, processo é qualquer atividade ou conjunto de atividades que toma um *input*, adiciona valor a ele e fornece um *output* a um cliente específico”, destarte, na identificação das atividades não se deve perder de vista o processo como um todo.

Na identificação das atividades algumas etapas chaves devem ser utilizadas, conforme Brimson (1996, p.103-107), tais como:

Analisar a classificação de cargos: A definição organizacional de atividade começa com a análise da classificação de cargos, extraíndo-se do organograma a quantidade de pessoal designada para cada cargo e, em seguida, calcula-se o número equivalente de empregados em tempo integral. Divide-se o total de horas em ordinárias e extraordinárias, por cargo. Esta análise permite determinar o que cada cargo faz e quanto tempo é gasto para realizar cada atividade.

Revisar as informações computadorizadas: Complementa-se a entrevista com uma análise/revisão dos sistemas computadorizados que apoiam as atividades. Esta análise/revisão serve para determinar a viabilidade e o nível de dados disponíveis nos sistemas, além de identificar a freqüência da coleta de dados e sua integridade.

Conduzir entrevistas com as pessoas chaves: A técnica de entrevistar as pessoas tem a vantagem do contato direto e pessoal que, normalmente facilita o entendimento das atividades pertinentes ao cargo. A desvantagem é que as entrevistas feitas com os funcionários podem trazer informações incorretas. O instrumento mais barato e eficaz, quando conduzido junto com a entrevista, é o questionário.

Observar as atividades: A observação direta deve acompanhar ou ser feita após as entrevistas e serve como instrumento de aferição das respostas dadas nos questionamentos.

Revisar diários e registros: Permite ao analista reunir informações sobre as atividades desenvolvidas e o tempo gasto para realizá-las. O problema desta técnica reside no fato de que faltam a alguns empregados, a habilidade e disciplina para registrar suas atividades em linguagem clara e precisa.

Consultar a opinião de especialistas: É apropriado para o estudo de departamentos ou unidades cujo ambiente é considerado instável, ou onde as atividades foram recém criadas. Assim, reúne-se um grupo de especialistas para analisar as atividades desenvolvidas.

Revisar as folhas de controle: Folha de controle é aquela que registra quantas vezes a atividade é desenvolvida. É usada para reunir dados da atividade com base em observações por amostragem e serve para detectar padrões.

Para Nakagawa (2001, p.71-73), as técnicas mais utilizadas para a coleta e análise de atividades são:

Observação: Pode ser a forma mais rápida e barata de obter informações sobre as atividades que se deseja analisar. Porém não é fácil de realizar e nunca será suficiente para obter tudo que se necessita. Requer muita experiência do observador para se chegar à conclusões relevantes que auxiliarão informações obtidas por meio de outras técnicas.

Registros de tempos: O tempo gasto com a mão-de-obra indireta, talvez pela dificuldade, não é comumente registrado. Com amostragens, torna-se possível a criação de uma matriz para o acompanhamento do tempo dispensado a atividades indiretas.

Questionários: É, provavelmente, a técnica mais utilizada e, muitas vezes, a única alternativa viável, principalmente quando o número de entrevistados é muito grande. Não tem a mesma flexibilidade e espontaneidade que a entrevista, mas são

mais fáceis de serem aplicados, pois pode-se usar vários ao mesmo tempo e os questionados terão mais tempo e conforto para responderem. Podem ser usados com as seguintes finalidades: *preparação de entrevistas, coleta de dados primários e follow-up*.

Storyboards: Esta é uma técnica que envolve todas pessoas envolvidas no departamento analisado e não apenas os gerentes, pois permite a discussão e solução dos problemas, com as devidas adaptações. É propício à coleta de informações para o desenho e implementação do ABC.

Entrevistas: conduzidas sob a forma de diálogo, as entrevistas constituem elementos chave para o ABC. Durante sua realização, as informações são úteis para os dois lados: do entrevistador para a implementação do ABC e, do entrevistado, para o conhecimento a respeito do projeto. É a melhor técnica para o Marketing do ABC e seus aplicadores que devem ser bastante experientes.

Após identificar as atividades, deve-se criar um dicionário para identificá-las e, logo em seguida, elas serão encadeadas para formar os processos da organização (BORNIA, 2002, p.125). Em algumas aplicações iniciais, Contadores e Engenheiros definiam atividades em níveis bem detalhados, chegando a formar centenas de atividades que, além de encarecer processo de implantação do ABC, o tornava também confuso. Hoje, os dicionários de atividades trabalham com aproximadamente 10 a 30 atividades, especialmente, onde o foco principal do ABC é estimar custos de produtos e clientes (KAPLAN E COOPER, 2000, p.100).

Etapa 3 - Atribuição de custos às atividades

Com base nas informações extraídas do sistema contábil ou financeiro da organização, o sistema ABC associa, através dos geradores de custos, os gastos e despesas com às atividades executadas (KAPLAN E COOPER, 2000, p.100).

O custo de uma atividade compreende todos os recursos necessários para desempenhá-la. Para Martins (2001, p.102), a atribuição de custos às atividades deve ser executada de forma criteriosa, obedecendo a seguinte ordem de prioridade: alocação direta, rastreamento e rateio.

A alocação direta se faz quando existe uma identificação clara dos custos e das atividades que os geraram. Já o rastreamento é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a

geração do custo. Por último, o rateio é realizado apenas quando não há possibilidade de utilizar nem a alocação direta, nem o rastreamento.

Etapa 4 - Identificação dos direcionadores de custos e de atividades

No método ABC existe “uma relação de causa (fator gerador) / efeito (atividade) / custo (recurso)” (CHING, 1997, p.42). A esta causa, dá-se o nome de “direcionador de custos”, também chamado de *cost drivers*, vetores de custos, indutores de custos (BORNIA, 1995, p.34). Martins (2001, p.103) conceitua direcionador de custos como sendo

o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que um direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos.

Para Gasparetto (1999, p.35), “os direcionadores de custos, do inglês *cost drivers*, são critérios, através dos quais é determinado o montante de custos (ou despesas) que será atribuído a cada uma das atividades e a cada um dos objetos de custos”.

A quantidade de *cost drivers* necessários depende dos fatores: objetivos, acurácia, participação relativa (%) dos custos indiretos das atividades analisadas e complexidade operacional da empresa, eles deverão ser observados para que não haja distorções na apuração de custos de produtos ou serviços, conforme explica Nakagawa (2001, p.75).

Segundo este autor, a seleção de *cost drivers* também deve levar em consideração os seguintes fatores: a facilidade/dificuldade de coletar e processar os dados relativos aos *cost drivers*, o grau de correlação com o consumo de recursos e os efeitos comportamentais.

As distribuições de custos no método ABC ocorrem em duas fases, conforme figura 8:

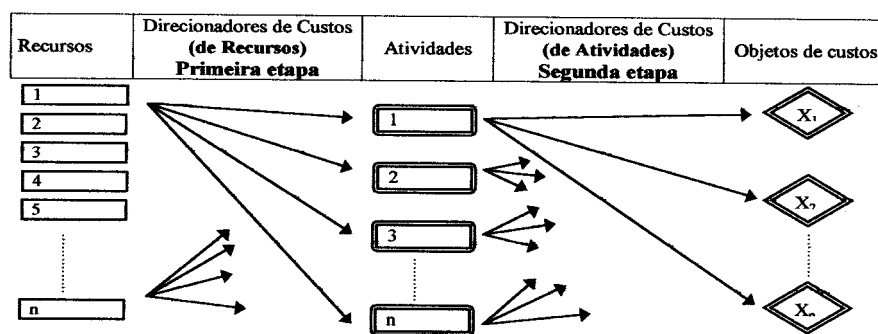


Figura 8 – Modelo ABC (GASPARETTO, 1999, p.35).

Como demonstrado na figura 8, na primeira etapa, os recursos são distribuídos às atividades mediante direcionadores chamados de “direcionadores de recursos”. Na segunda fase, os custos (recursos) alocados às atividades são distribuídos aos objetos de custos que consumiram as atividades, por meio de “direcionadores de atividades”.

Direcionadores de recursos: Na primeira etapa do ABC, os recursos consumidos são rastreados às atividades, utilizando-se bases de distribuição (direcionadores de recursos), que melhor representam esta relação. O cálculo deste rastreamento de custos (recursos) às atividades corresponde à distribuição primária do método dos centros de custos - RKW, só que usando atividades. Deste modo, ressalta-se o real consumo destes recursos, conforme Bornia (2002, p.125).

No quadro 2, são demonstrados alguns exemplos de recursos e direcionadores de custos (recursos) que podem ser utilizados.

Elementos de custos (recursos)	Direcionadores de recursos
Pessoal (salários, encargos, provisões para férias e 13º salário, benefícios)	Tempo
Instalações (seguro, aluguel e impostos predial e Territorial)	Área ocupada
Material de uso e consumo administrativo	Número de requisições de material
Depreciação	Valor das máquinas, equipamentos e instalações utilizadas pela atividade
Manutenção	Número de manutenções

Quadro 2 – Exemplos de direcionadores de recursos (Fonte: Gasparetto 1999, p.36)

Para esta primeira etapa, os recursos consumidos são buscados nos registros contábeis da empresa, e assim, não há nenhuma dificuldade nesta fase do processo. Mesmo com a facilidade encontrada, é interessante ressaltar que o conhecimento deste processo é de suma importância para a escolha dos *cost driver* em cada situação.

Direcionadores de atividades: Após a etapa de identificação dos direcionadores de recursos, o próximo passo é custear os produtos, segundo Martins (2001, p.107).

Para isso, é necessário o levantamento da qualidade e da quantidade de ocorrência de direcionadores de atividades, por período e por produto. Assim, os direcionadores de atividades escolhidos para levar os custos aos objetos de custos devem demonstrar a melhor relação entre eles.

Conforme Kaplan e Cooper (2000, p.109), esta ligação entre atividades e objetos de custo dos produtos, serviços e clientes, é feita por meio de “geradores de custo da atividade”, que é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade.

Para Gasparetto (1999, p.37), nesta etapa ocorre a maior dificuldade: seleção destes direcionadores, pois cumprem importante papel, tanto no custeio dos objetos, quanto na melhoria de processos.

Segundo Boisvert (1999, p.69), estes direcionadores se apresentam quase sempre sob a forma de um indicador não financeiro, como número de lotes, número de modelos, número de encomendas etc.

No quadro 3, estão especificados exemplos de direcionadores de custos (atividades), que podem ser utilizados na segunda etapa de alocação. Vale lembrar que, em cada situação, devem ser analisadas as particularidades para a escolha destes direcionadores.

Levantamento dos Direcionadores de Atividades		
Departamentos	Atividades	Direcionadores
Compras	Comprar Materiais	n.º de pedidos
Almoxarifado	Receber Materiais	n.º de recebimentos
Adm. Produção	Programar Produção	n.º de produtos
Corte e Costura	Cortar	Tempo de corte
Acabamento	Acabar	Tempo de acabamento

Quadro 3 – Exemplos de direcionadores de atividades (Fonte: Martins 2001, p.107)

Etapa 5 - Atribuição dos custos aos produtos e/ou aos departamentos

A última fase consiste em atribuir custos aos objetos de custos, uma vez que as atividades relevantes, os direcionadores de custos e os recursos consumidos já foram identificados.

Na opinião de Bornia (2002, p.126):

com a utilização dos direcionadores de custos, o ABC objetiva encontrar os fatores que causam os custos, isto é, determinar a origem dos custos de cada atividade para, desta maneira, distribuí-los corretamente aos produtos, considerando o consumo das atividades por eles. De uma forma mais geral, os custos são alocados em objetos de custos, que podem ser produtos, clientes e canais de distribuição, entre outros.

2.3.4 VANTAGENS E DESVANTAGENS DO ABC

Para Dall'Agnol (2001, p.37), quando surge uma nova técnica, modelo ou outra forma inovadora de gestão e controle de recursos, é comum a comparação desta aos modelos tradicionais. A grande maioria dos autores compara o método ABC com os chamados métodos tradicionais de custeio, para afim de que se possa, ter um parâmetro de comparação das vantagens e desvantagens de cada um em relação ao outro. E com isso, ocorre o aprimoramento das novas técnicas.

Visto como método de custeio, Capasso *et al* (1999, p.78), vêem as seguintes riquezas no método ABC:

- Exposição da informação ao usuário;
- A relação de origem dos custos como ferramenta de gestão;
- A estimativa de cada atividade em termos de objetivos da organização;
- A totalidade dos custos acaba nos produtos, por meio das atividades;

Para estes autores, as limitações do método ABC são:

- Baseia-se em informações históricas;
- Não efetua uma segregação de custos por tipo de variabilidade;
- Precisa do respaldo outorgado pela partida dobrada;
- Abandona a análise de custos por áreas de responsabilidade;

Leone (2000, p.266), diz que um sistema de custos ideal é aquele em que há capacidade de fornecer informações úteis para que os usuários tenham condições de avaliar os desempenhos, tanto da organização, quanto de seus diversos setores, controlar os próprios custos, bem como, diagnosticar as facilidades, as disfunções, os desequilíbrios, as superposições e os desperdícios.

Partindo deste pressuposto, é que o ABC utiliza a mesma metodologia do conceito de custo por absorção, pois assim, carrega em sua essência, as mesmas limitações deste conceito. Com isso, algumas decisões de curto prazo não podem levar em conta informações geradas a partir deste critério. Outra dificuldade colocada pelo autor, está na identificação da correlação entre as atividades e seus direcionadores. O autor afirma que “o custeamento das atividades e, em seqüência, a apropriação das atividades aos produtos por meio de direcionadores têm apenas a vantagem de determinar custos aparentemente mais precisos (LEONE, 2000, p.267)”.

Analisando o ABC enquanto instrumento de controle de gestão e comparando-o com surgimento da filosofia da Qualidade Total, CHING (1997, p.25), diz que,

Muitas técnicas de gestão empresarial surgiram nas últimas duas décadas, como a gerência por objetivo, orçamento base-zero, teoria da restrição, círculos de qualidade, organização matricial. Algumas destas técnicas trouxeram contribuições significativas para a administração das empresas, outras, se constituíram em modismos que não se sustentaram, outras não foram utilizadas apropriadamente, porém, nenhuma delas conseguiu responder às necessidades de desempenho competitivo das organizações [...] estas duas ferramentas de gestão têm algo em comum: ambas almejam a melhoria da competitividade e da lucratividade das empresas; almejam realizar o que as técnicas anteriores não conseguiram.

Segundo Oliveira e Peres (2000, p.172),

As vantagens do ABC como instrumento de controle gerencial são:

- sistema ABC somente utiliza critérios de rateio como última alternativa no que consiste na atribuição de gastos indiretos às atividades, ou seja, o critério de rateio é utilizado unicamente nos casos em que não for possível a atribuição de custo para determinada atividade.
- identifica os “direcionadores” de custos, o que facilita a identificação de custos desnecessários, que não agregam valor;
- atribui os custos indiretos aos produtos de maneira coerente com a utilização de recursos consumidos para a execução das necessárias atividades.

Pode ser observado que, o método ABC é visto como instrumento de gestão e não como método de custeio. Assim visto, o prefácio de Brimson (1996, p.11),

Alfred M. King, da *National Association of Accountants*, destaca inúmeros benefícios oriundos do conceito de Contabilidade por Atividades, dentre eles:

- Melhorar as decisões de comprar ou fabricar, estimar e definir preços, baseadas no custo do produto que reflita o processo de produção.
- Facilitar a eliminação dos desperdícios, propiciando a visibilidade das atividades que não agregam valor.
- Ligar a estratégia corporativa à tomada de decisões operacionais.
- Encorajar a melhoria contínua e o controle da qualidade total, porque o planejamento e o controle são dirigidos ao nível de processo.
- Melhorar a eficácia do orçamento pela identificação da relação custo/desempenho de diferentes níveis de serviço.
- Melhorar a rentabilidade pelo completo monitoramento do custo do ciclo de vida e desempenho.
- Propiciar a visão dos elementos de mais rápido crescimento e de menor visibilidade, componentes dos custos indiretos (*overhead*).

2.4 ABC EM FUNDAÇÕES

Conforme a exposição feita anteriormente, constata-se que a principal atividade das Fundações de Apoio é o gerenciamento de projetos, deste modo, os projetos são os objetos de custos e, as despesas indiretas das Fundações deverão ser rastreadas aos mesmos.

Para Nakagawa (2001, p.44), “processo é uma cadeia de atividades relacionadas entre si, interdependentes e ligadas pelos serviços que elas intercambiam”. Entretanto, segundo Lunkes (1999, p.45), nas Fundações pode-se estabelecer que o processo seja a Gestão por Projeto e, também, que seus subprocessos sejam a Captação de Recursos, a Gestão dos Recursos e a Prestação de Contas.

Os custos das Fundações de Apoio, por serem prestadoras de serviços e trabalharem normalmente com projetos que trazem em si itens de despesas específicas são, em sua maioria, diretos. Os custos indiretos, absorvidos pela taxa de administração, acabam sendo um grande problema para estas Fundações.

E assim sendo, a taxa de administração acaba sendo uma problemática e deve ser superada. Este assunto vem sendo objeto de estudos há vários anos pelas

Fundações de Apoio, porém, ainda não foi encontrada uma forma satisfatória para sua operacionalização.

Segundo Lunkes (1999, p.28), em meados dos anos 80, as Fundações realizaram estudos objetivando traçar um percentual diferenciado para a taxa de administração dos projetos e, para tanto, abriram os setores da organização para a identificação e definição das atividades necessárias a seus gerenciamentos.

A figura 9 mostra as diversas fases por que passam os projetos, com todas as definições e considerações para o estabelecimento desta taxa de administração. Há casos em que o projeto não envolve todas as fases, deste modo, a taxa de administração deve ser estabelecida, levando-se em conta o envolvimento e o grau de complexidade do projeto, com as atividades.

Em Goiás, o Ministério Público estabeleceu, através de Ato Próprio Normativo, que a taxa de administração das Fundações de Apoio deve ser no mínimo 5% (GOIÁS, 2002, p.1), usando os seguintes argumentos como sustentação:

CONSIDERANDO:

...que a manutenção delas depende da proveitosa gestão de suas receitas;
...que a grande parte do volume das receitas arrecadadas é de origem da execução de convênios e contratos diversos;
...a ocorrência de convênios e contratos firmados sem a necessária verificação quanto a sua auto-suficiência e viabilidade financeira;
...finalmente, que a instituição de taxa de administração estabelecida para execução de convênios e contratos diversos torna possível a correta e justa aplicação das receitas arrecadadas;

Analisando o Custo por Atividade nas Fundações de Apoio, é possível estabelecer padrões de projetos em condições de se cobrar taxas de administração mais justas.

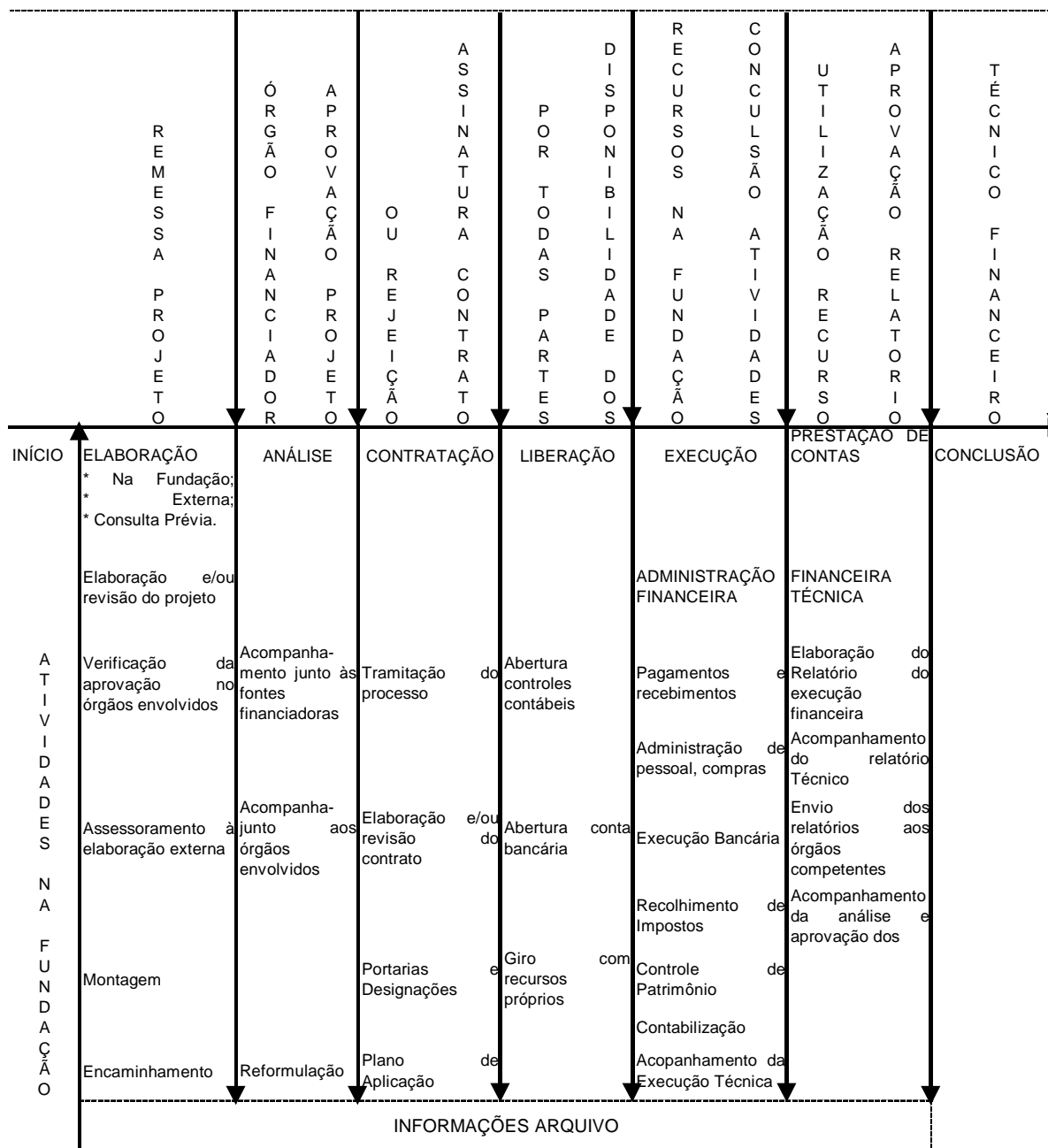


Figura 9 – Etapas na gestão dos projetos (LUNKES, 1999, p.29).

Santos (2001, p.114) opina que:

com informações sobre os custos dos cursos, projetos de pesquisa ou projetos de extensão existe a possibilidade de comparação entre seus custos e receitas, identificando quais objetos de custos são deficitários e quais são superavitários.

Pode-se também, via análise das atividades, evitar a perda de recursos das Fundações de Apoio com a ociosidade da mão-de-obra. Esta, talvez, seja a maior

vantagem na análise das atividades, por levar a uma gradativa eliminação dos desperdícios.

Outra vantagem do ABC nas Fundações de Apoio é a visibilidade dos custos da complexidade, evitando que pequenos projetos não sejam custeados, ou seja, se beneficiem dentro do processo mediante um custo menor do que o real.

Como desvantagem, Santos (2001, p.114), afirma que devido à complexidade da Contabilidade por Atividades, ela se torna mais trabalhosa para ser implantada, necessitando, conseqüentemente, de investimentos em tecnologia da informação e na qualificação dos usuários que terão que identificar e codificar os processos e as atividades que formam a cadeia de valor.

2.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE O CAPÍTULO

Dado o exposto, um dos objetivos da Contabilidade é gerar informações úteis ao processo decisório. Para Cochrane (2000, p.1), “a contabilidade tem o compromisso e a necessidade de bem informar”.

Para gerar informações úteis à gestão, deve-se buscar o melhor método de custos. Segundo Kaplan e Cooper (2000, p.251), as empresas de serviços são ideais para usarem o método ABC, pois seus custos são praticamente todos indiretos.

Assim considerando, crê-se que o ABC seja o método mais interessante para apuração de custos em Fundações de Apoio, pois são prestadoras de serviços e seus custos são, em sua maioria, indiretos.

No capítulo subsequente, é apresentada uma proposta de metodologia de implantação de um sistema de custos para as Fundações de Apoio.

3 PROPOSTA

Neste capítulo, apresenta-se um sistema de custos voltado às Fundações de Apoio, no qual o ABC foi eleito o método de aplicação, tanto pela qualidade de sua estrutura, quanto pelas informações que pode gerar.

3.1 MODELO DE REFERÊNCIA

O modelo de referência para apuração de custos em Fundações de Apoio objetiva demonstrar, de maneira sintética, o fluxo de consumo de recursos que compõem o custo dos projetos nestas Fundações. Mostra, da mesma forma, uma visão geral do funcionamento de um sistema de custos nesse tipo de organização.

A figura 10 ressalta o modelo de referência que será descrito em seguida. Por ser um modelo de referência, o mesmo pode ser aplicado a qualquer Fundação de Apoio ou mesmo a qualquer empresa prestadora de serviços, desde que sejam observadas as particularidades de cada uma.

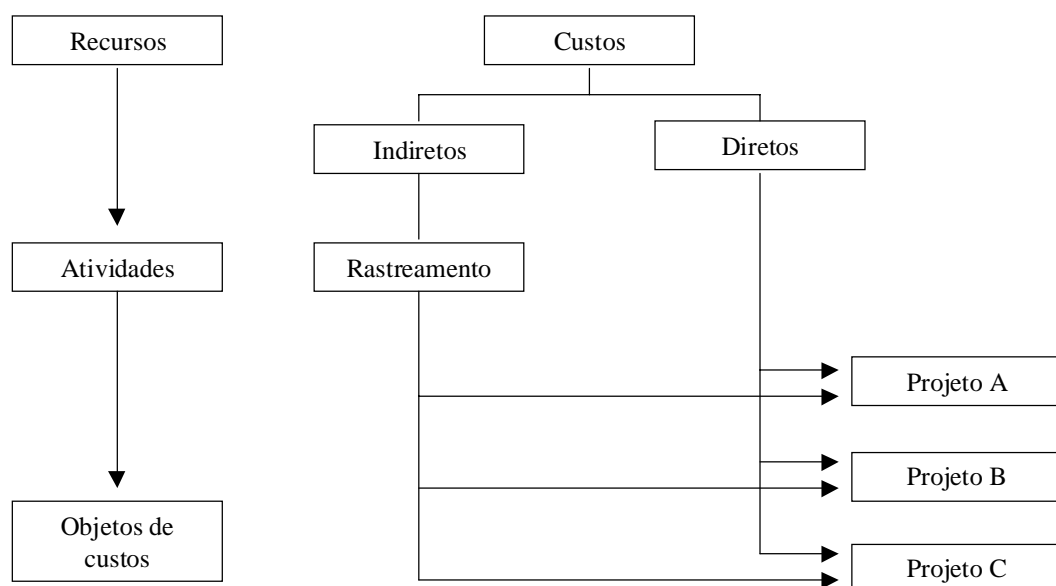


Figura 10 – Modelo de referência

O início deste modelo ocorre com a identificação de todos os recursos consumidos pelas Fundações de Apoio para a consecução dos serviços por elas

prestados como, por exemplo: material de expediente, salário com encargos, aluguel, propaganda e publicidade, depreciação, serviços de terceiros.

Em seguida, observa-se que, no modelo de referência, os recursos consumidos (custos) são classificados em diretos e indiretos, sendo, os primeiros relacionados diretamente com os projetos de maneira objetiva. Os indiretos não estão diretamente ligados aos projetos, precisando, assim, de distribuição através de uma base de rateio para que façam parte do custo dos projetos.

Nas Fundações de Apoio, os custos diretos são entendidos como aqueles gastos relevantes descritos na planilha de custos de cada projeto, eles vão desde os salários com encargos do pessoal direto, até uma caneta gasta para a execução do mesmo.

Os custos indiretos são aqueles recursos consumidos decorrentes da estrutura operacional das Fundações de Apoio, compreendem todos os gastos ocorridos em um determinado período. Eles não possuem condições objetivas de identificação com os projetos, porém, são necessários para a execução dos mesmos. Assim, pode-se considerar como custos indiretos, as despesas abaixo relacionadas:

Despesas trabalhistas: são despesas com salários, férias, 13º salário e encargos sociais referentes ao pessoal componente da equipe que realiza trabalhos com todos os projetos e, assim, são custos indiretos de cada projeto.

Despesas tributárias: são gastos com impostos e taxas pagos aos órgãos públicos nas três esferas, Municipal, Estadual e Federal, necessários ao funcionamento das Fundações de Apoio.

Despesas gerais e administrativas: são despesas com material de escritório, condução, correspondências, serviços de terceiros, alimentação, cartórios, necessárias ao dia-a-dia da estrutura operacional das Fundações de Apoio, que não têm nenhuma ligação direta com os projetos, mas são fundamentais para a execução de suas metas.

Despesas financeiras: são gastos com tarifas bancárias, CPMF, IOF, pagos pelo controle e movimentações de contas que não são específicas dos projetos, mas são das Fundações de Apoio e, portanto, precisam ser distribuídas no custo de cada projeto.

3.2 PROCEDIMENTO PROPOSTO

Considerando que o gerenciamento de projetos é a principal atividade das Fundações de Apoio e as etapas de implantação do ABC descritas no capítulo 2, propõe-se a aplicação do ABC para a apuração de custos em projetos executados por elas. Tal apuração compreende todos os recursos consumidos, direta e indiretamente, para a consecução dos mesmos.

O procedimento proposto para a aplicação do ABC, mostrado na figura 11, é descrito na seqüência do trabalho.

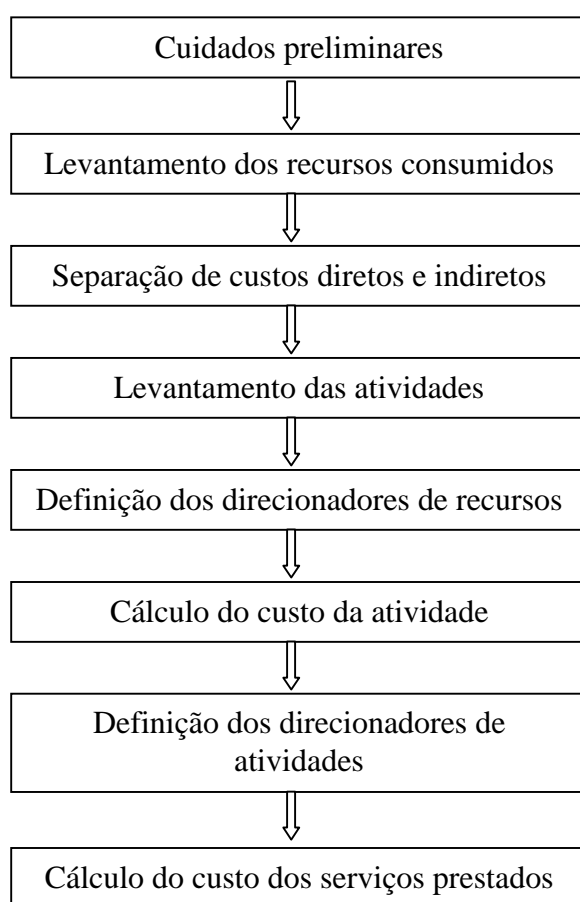


Figura 11 – Procedimento proposto para implantação do ABC

Este procedimento compreende oito etapas: cuidados preliminares, levantamento dos recursos consumidos, separação de custos diretos e indiretos, levantamento das atividades, definição dos direcionadores de recursos, cálculo do custo da atividade, definição dos direcionadores de atividades e cálculo do custo dos serviços prestados. Essas etapas são detalhadas na seqüência do trabalho.

3.2.1 CUIDADOS PRELIMINARES

A abordagem feita no capítulo 2 revela que na etapa inicial, deve-se tomar cuidado para se definir junto à diretoria o escopo do trabalho. E para tanto é, necessário que haja compromisso de envolvimento e colaboração com o projeto por parte da diretoria. Deve-se definir os objetivos do ABC, assim como os recursos dispensados à sua aplicação que sejam suficientes para pagar os gastos com seminários, palestras, treinamentos, materiais, computadores e outros gastos necessários ao projeto. Não se pode esquecer de definir quais os produtos, ou seja, quais os objetos de custos para, então registrar as informações obtidas.

3.2.2 LEVANTAMENTO DOS RECURSOS CONSUMIDOS

Na 2ª etapa, levanta-se todos os recursos consumidos pela Fundação de Apoio dentro de um determinado período. Neste momento, não deve haver preocupação com a separação de recursos. Eles são elencados da mesma forma que, normalmente, são extraídos dos balancetes de verificação, conforme exemplifica o quadro 4.

Recursos consumidos
Despesas com pessoal
Encargos sociais
Despesas tributárias
Material de escritório
Condução
Correspondências
Alimentação
Serviços gráficos
Passagens

Quadro 4 - Exemplos de recursos consumidos

3.2.3 SEPARAÇÃO DOS RECURSOS EM DIRETOS E INDIRETOS

A 3ª etapa consiste em classificar os recursos consumidos em diretos e indiretos, em relação aos objetos de custos. Nas Fundações de Apoio, os custos diretos são aqueles especificados nas planilhas de custos dos projetos e os custos indiretos são aqueles gastos necessários para atender a estrutura operacional das Fundações. Assim, têm-se salários diretos pagos ao pessoal diretamente envolvido no projeto e os salários indiretos pagos ao pessoal que trabalha na Fundação e não estão envolvidos diretamente no projeto. Isto ocorre com muitos gastos, como mostra o quadro 5.

Custos		Item de custo
Diretos	Projeto A	Salários com encargos
		Material de expediente
		Combustíveis e lubrificantes
		Depreciação do imobilizado
	Projeto B	Salários com encargos
		Material de expediente
		Combustíveis e lubrificantes
		Depreciação do imobilizado
Indiretos	Estrutura operacional da Fundação de Apoio	Salários com encargos
		Material de expediente
		Combustíveis e lubrificantes
		Depreciação do imobilizado
		Impostos e taxas
		Telefone
		Água
		Energia
		Aluguel

Quadro 5 – Classificação dos custos em diretos e indiretos

3.2.4 LEVANTAMENTO DAS ATIVIDADES EXECUTADAS

A 4ª etapa consiste no levantamento das atividades relevantes, executadas por todos os servidores da Fundação de Apoio. Nesta fase, os servidores descrevem suas atividades e os tempos gastos em cada uma delas; em seguida, serão mapeados para uso futuro.

Esta fase é importante, pois é por meio dela que se será criado o dicionário de atividades, sendo este a junção de tarefas homogêneas em atividades que formarão os processos da Fundação. Abaixo, aparecem alguns exemplos de atividades das Fundações de Apoio.

Atividades executadas
Busca e processamento das informações
Divulgação das informações
Assessoria técnica
Elaboração do orçamento prévio
Negociação
Contratação
Gestão de pessoal
Elaboração de relatório técnico-científico

Quadro 6 - Exemplos de atividades das Fundações de Apoio

3.2.5 DEFINIÇÃO DOS DIRECIONADORES DE RECURSOS

A definição dos direcionadores de recursos consumidos faz parte da 5ª etapa e serve para calcular o quanto cada atividade consumiu de recursos, no período analisado pela Fundação de Apoio.

Os direcionadores de recursos são muito importantes. Portanto, deve-se tomar o cuidado de escolher os mais apropriados, tendo em vista que estes levarão às atividades todos os recursos consumidos na Fundação que, posteriormente, refletirão nos objetos de custos. No quadro 7 são elencados alguns exemplos de direcionadores de recursos.

Recursos consumidos	Direcionadores de recursos
Despesas com pessoal e encargos	Tempo (horas)
Material de escritório	Número de requisições
Correspondências	Número de postagens
Feiras/Congressos/Simpósios/Seminários	Direto
Serviços Terceiros	Direto
Alimentação	Direto
Serviços gráficos	Direto
Auditoria	Direto
Passagens	Direto
Combustível	Número de solicitações
Depreciação	Índice de utilização

Quadro 7 - Exemplos de direcionadores de recursos

3.2.6 CÁLCULO DO CUSTO DA ATIVIDADE

O cálculo do custo das atividades é feito na 6ª etapa, onde todos os recursos consumidos são rastreados às atividades através de direcionadores de recursos. Nesta etapa, já se tem condições de identificar quanto cada atividade custa para a Fundação de Apoio.

A importância do detalhamento desta fase é destacada por meio de planilhas individualizadas, separando-se os recursos consumidos.

3.2.7 DEFINIÇÃO DOS DIRECIONADORES DE ATIVIDADES

A 7ª etapa consiste em definir os direcionadores de atividades, para chegar-se ao consumo de atividades pelos objetos de custos.

Estes direcionadores, chamados de segundo estágio, devem ser escolhidos de forma criteriosa, pois medirão o quanto cada objeto de custo consumiu de atividade. No quadro 8 são elencados alguns exemplos de direcionadores de atividades em Fundação de Apoio.

Atividades executadas	Direcionadores de atividades
Busca e processamento das informações	Número de horas/Empregado
Divulgação das informações	Número de horas/Empregado
Assessoria técnica	Número de horas/Empregado
Elaboração do orçamento prévio	Número de horas/Empregado
Negociação	Número de horas/Empregado
Contratação	Número de horas/Empregado
Gestão de pessoal	Número de empregados contratados
Elaboração de relatório técnico-científico	Quantidade de relatórios

Quadro 8 - Exemplos de direcionadores de atividades

3.2.8 CÁLCULO DO CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS

Finalmente, na 8ª etapa, é feito o cálculo dos serviços prestados, ou seja, chega-se ao custo dos projetos estudados com base no Custo Baseado em Atividades – ABC. Os custos diretos foram incorporados inicialmente, cabendo ao ABC, somente o rastreamento dos custos indiretos.

3.3 CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE O CAPÍTULO

As etapas descritas para a aplicação de um sistema de custos baseado em atividades em Fundação de Apoio, podem ser utilizadas por outras organizações sem fins lucrativos, desde que atendam as particularidades de cada uma, fazendo-se as devidas adaptações.

Para a consecução do sistema baseado no método de custeio ABC, a exatidão das informações é um fator muito importante, assim como o comprometimento das pessoas envolvidas no processo, por serem elas as responsáveis pela geração destas informações.

No capítulo a seguir é apresentado o estudo de caso referente à Fundação Aroeira, demonstrando-se o cálculo do custo dos projetos, analisando-se as atividades e comparando-se o resultado com os custos encontrados pelo método anterior.

4 ESTUDO DE CASO

No 4º capítulo, verifica-se a aplicabilidade do modelo de referência, mostrado em quatro etapas. Na primeira, descreve-se sobre a unidade de pesquisa, na segunda, mostra-se a aplicação da metodologia, na terceira, faz-se análise dos resultados e, por último, na quarta são tecidas as considerações finais e recomendações para futuros trabalhos.

4.1 UNIDADE DE ESTUDO

A Fundação Aroeira, entidade sem fins lucrativos, prestadora de serviços, instituída pela Sociedade Goiana de Cultura, foi escolhida como unidade de estudo deste trabalho.

Para que houvesse facilidade na distribuição dos recursos e na análise das atividades, preferiu-se trabalhar com três projetos de prestação de serviços desta Fundação que tiveram início e fim no mesmo mês.

4.1.1 HISTÓRICO DA FUNDAÇÃO AROEIRA

A idéia de criar uma fundação para disponibilizar à sociedade, o conhecimento difundido pela Universidade Católica de Goiás, foi concretizada pela Sociedade Goiana de Cultura – SGC, em 11 de agosto de 1999.

A Fundação Aroeira nasceu para envolver todas as instituições jurisdicionadas à SGC com a sociedade civil e cultivar atividades de natureza educacional, cultural, científica, ambiental e técnica em programas e projetos de interesse para o Centro-Oeste e para o Brasil.

Conforme determina seu estatuto (apêndice 01), é uma entidade com fins não-lucrativos, de direito privado e tem os seguintes objetivos:

Art. 5º - A Fundação tem por objetivos:

- 1) contribuir para a melhoria da qualidade do ensino formal e não formal, por intermédio de pesquisas e novas propostas pedagógicas, a fim de erradicar o analfabetismo no Brasil, promovendo a consciência crítica e a formação dos cidadãos;

- 2) instituir, promover, divulgar e dar suporte a programas, pesquisas e estudos em todos os ramos do saber;
- 3) promover a cidadania mediante a educação do cidadão, visando a assimilação de valores, técnicas e práticas capazes de melhorar a qualidade de vida e o desenvolvimento das potencialidades humanas;
- 4) promover a investigação da história e da cultura do homem, levantando as fontes documentais, cartográficas e iconográficas, visuais e bibliográficas concernentes à história de cada região;
- 5) promover e estimular a investigação e a experimentação, com senso empreendedor, e o gerenciamento de tecnologia e informações, especialmente no campo da agricultura, aquicultura, pecuária e produção de alimentos em geral, em particular, nas regiões do cerrado, bem como, bancos de germoplasma, visando o desenvolvimento sustentado;
- 6) promover a pesquisa e o desenvolvimento de produtos a partir da flora e da fauna nacionais, objetivando o conhecimento e o aproveitamento da nossa biodiversidade.

4.1.2 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA FUNDAÇÃO AROEIRA

A estrutura organizacional da Fundação Aroeira é simples por ser uma instituição nova e não possuir complexidade estrutural e de procedimentos. No entanto, devido a esta simplicidade, algumas pessoas acabam exercendo atividades que não são pertinentes à sua função.

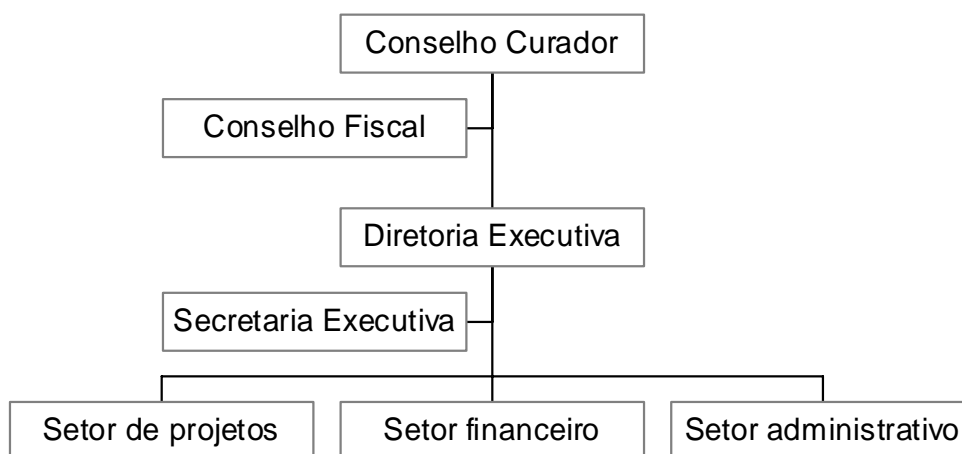


Figura 12 – Organograma da Fundação Aroeira (Fonte: Fundação Aroeira)

O Conselho Curador é o órgão máximo de deliberação e orientação da Fundação Aroeira. Ele é composto por cinco membros, sendo um presidente, um vice-presidente e três membros. A presidência do Conselho de Curadores será exercida naturalmente pelo arcebispo de Goiânia – GO (apêndice 01).

Compete ao Conselho Curador deliberar sobre as seguintes matérias:

- 1) nomeação e a destituição dos membros da Diretoria Executiva, do Conselho Fiscal e do próprio Conselho de Curadores;
- 2) reforma destes Estatutos;
- 3) velar pelo prestígio da Fundação, sugerindo as medidas que o resguardem;
- 4) autorizar operações que impliquem em aquisição, alienação ou operação de bens imóveis e, no caso de alienação, após o parecer do Ministério Público;
- 5) aprovar o orçamento e fiscalizar a sua execução;
- 6) conhecer o relatório das atividades, a prestação de contas e o balanço da Fundação apresentados pela Diretoria Executiva, referentes ao exercício anterior, e deliberar livremente sobre eles;
- 7) examinar ou mandar examinar, por peritos de sua livre escolha, os livros e documentos da Fundação e determinar a contratação de auditores independentes;
- 8) sugerir à Diretoria Executiva medidas e providências de interesse da Fundação;
- 9) resolver os casos omissos nesse Estatuto;
- 10) deliberar sobre a instituição de prêmios, concursos e bolsas de estudo, de acordo com os objetivos da Fundação e quando solicitado pela Diretoria Executiva;
- 11) aprovar os planos de trabalho e de atividades propostos pela Diretoria Executiva à Fundação para o exercício seguinte;
- 12) aprovar a criação de fundos com finalidades específicas, baixando instruções sobre sua utilização;
- 13) aprovar a indicação de beneméritos.

O Conselho Fiscal é o órgão de fiscalização da Fundação Aroeira, de caráter permanente, cabendo-lhe zelar pela sua gestão econômico-financeira e pela

autenticidade, clareza e demonstrativo de suas contas. É composto por três membros efetivos e três membros suplentes, escolhidos pelo Conselho de Curadores dentre profissionais habilitados e pessoas de notório saber em suas áreas de atuação, com mandatos de dois anos, podendo ser reconduzidos.

Compete ao Conselho Fiscal:

- 1) examinar e aprovar os balancetes mensais da Fundação;
- 2) emitir parecer sobre o balanço anual da Fundação, bem como sobre as contas e os demais aspectos econômico - financeiros dos atos da Diretoria Executiva;
- 3) examinar, a qualquer época, os livros e documentos da Fundação;
- 4) lavrar em livro de atas e pareceres o resultado dos exames procedidos;
- 5) apresentar ao Conselho de Curadores pareceres sobre os negócios e as operações sociais do exercício, tomados por base o balanço, o inventário e as contas da Diretoria Executiva;
- 6) acusar as irregularidades verificadas, sugerindo medidas saneadoras.

A Diretoria Executiva é o órgão de administração geral da Fundação Aroeira, cabendo-lhe fazer executar as diretrizes fundamentais e cumprir as normas gerais baixadas pelo Conselho de Curadores. A Diretoria Executiva é composta por cinco membros escolhidos pelo Conselho de Curadores, sendo um Diretor Presidente, um Diretor Superintendente, um Diretor de Marketing e Negócios, um Diretor Administrativo-Financeiro e um Diretor Técnico-Científico, com mandato de quatro anos.

Não há uma formalização de funções ou atividades da Diretoria Executiva e tampouco dos demais cargos, que, mediante entrevistas, têm-se uma visão geral das funções que cada um desempenha. O Diretor Presidente cuida de toda a Fundação, autoriza e assina todos os contratos firmados pela Fundação; o Diretor Superintendente supervisiona todo o trabalho realizado na Fundação; o Diretor Técnico-Científico acompanha a parte técnica da realização dos trabalhos executados pela Fundação por ocasião da assinatura de contratos para a prestação de serviços; o Diretor de Marketing e Negócios é responsável por angariar contratos para a prestação de serviços pela Fundação, bem como, se responsabiliza pela imagem da mesma; o Diretor Administrativo Financeiro é responsável pela execução

dos projetos/contratos de prestação de serviços da Fundação nos aspectos administrativo e financeiro.

4.1.3 APURAÇÃO DOS CUSTOS NA FUNDAÇÃO AROEIRA

Atualmente, para atender as necessidades da Contabilidade Financeira e para suprir a Administração com informações dos projetos, a Fundação Aroeira apura os custos dos serviços prestados de acordo com o princípio de custeio variável.

Deste modo, a Fundação considera apenas os custos diretos como custos dos projetos, ficando as demais despesas como gastos do período.

No quadro 9, é apresentada a estrutura da demonstração de resultado da Fundação Aroeira.

Receita bruta
(-) Impostos
(-) Custo dos serviços prestados
(=) Resultado bruto
(-) Despesas operacionais
Pessoal
Tributárias
Financeiras
Gerais
(=) Resultado Líquido

Quadro 9 – Demonstração de Resultado da Fundação Aroeira

Os custos diretos são alocados diretamente ao serviço prestado, enquanto os indiretos são levados contra o resultado do exercício através de despesas do período. Desta forma, o custo e, conseqüentemente, o resultado do período e de cada projeto, ficam distorcidos, pois faltam-lhes a parcela de custos indiretos.

4.2 APLICAÇÃO DO ABC NA FUNDAÇÃO AROEIRA

Nesta seção, mostra-se a aplicação do ABC na Fundação Aroeira, obedecendo às oito fases descritas no capítulo 3.

4.2.1 CUIDADOS PRELIMINARES

Após os levantamentos iniciais, passou-se para a aplicação do ABC propriamente dita, obedecendo-se às fases seguintes, conforme descrito na segunda parte da fundamentação teórica no capítulo anterior.

Como foi visto na etapa inicial, tomou-se o cuidado de definir junto à diretoria o escopo do trabalho, chegando-se à conclusão de que esta iria colaborar com as informações necessárias para a implantação do ABC. Também, foi definido que seu objetivo seria o custeamento de três projetos, o levantamento e análise das atividades a eles correspondentes.

O primeiro projeto, chamado de “Anápolis”, considerado um projeto grande; o segundo, “Goianápolis” e o terceiro, “Goiânia”, todos considerados médios. Na tabela 1, podem ser vistos a receita bruta, o custo direto e a receita líquida de cada um, ressaltando que todos os valores numéricos foram multiplicados por um fator “x”, para preservar os números reais da Fundação Aroeira.

Tabela 1 – Projetos da Fundação Aroeira

Demonstração do resultado por projetos - Fundação Aroeira					
Item	Projeto Anápolis	Projeto Goianápolis	Projeto Goiânia	Outros	Total
Receita Bruta	1.283.343,96	267.465,85	385.110,47	881.408,66	2.817.328,94
(-) Custo	1.251.079,57	252.840,83	362.537,06	720.694,57	2.587.152,03
Resultado bruto	32.264,39	14.625,02	22.573,41	160.714,09	230.176,91

Com relação aos recursos dispensados à implantação do ABC, ficou definido que deveria ser o menor possível, pois a Fundação Aroeira é relativamente nova e não estava disposta a investir recursos em um método que não conhecia profundamente, daí a justificativa para um projeto piloto. Não havia sistema informatizado disponível para o ABC, por isso, foram utilizadas apenas planilhas eletrônicas para a conversão dos valores já disponibilizados no sistema contábil da Fundação.

4.2.2 LEVANTAMENTO DOS RECURSOS CONSUMIDOS

A 2ª etapa consistiu em levantar todos os recursos consumidos pela Fundação Aroeira no mês de dezembro de 2002. Estes dados foram extraídos do balancete de verificação, e chegou-se a seguinte identificação:

Salários c/ encargos: são os custos dos salários e encargos devidos, pagos ao pessoal operacional da Fundação Aroeira que presta serviços a todos os projetos.

Impostos e taxas: são os custos decorrentes de taxas e impostos pagos, pela Fundação Aroeira, para manutenção de sua estrutura operacional e que não possuem nenhuma ligação direta com nenhum projeto.

Material de expediente: são gastos com material utilizado dentro da Fundação Aroeira para a execução dos projetos.

Combustíveis e afins: são custos com combustíveis necessários aos veículos da Fundação Aroeira, para a execução de trabalhos no dia a dia para garantir a manutenção dos projetos.

Diárias/Passagens/Hospedagens: são custos das viagens feitas pela Fundação Aroeira, para a contratação de novos projetos, execução e manutenção dos já existentes ou, ainda, para participação em cursos de aperfeiçoamento dos servidores do quadro.

Alimentação: gastos com refeições pagas aos servidores da Fundação Aroeira.

Serviços gráficos: são custos de folder's, panfletos, confecções de notas fiscais.

Auditoria: pagamentos efetuados à empresa de auditoria nas demonstrações contábeis, deixando claro que este custo só ocorre no mês de dezembro.

Publicidade e afins: custos referentes à veiculação de propaganda na mídia.

Certidões/Cartórios: são gastos em cartórios com certidões, reconhecimentos de firmas e autenticações de documentos para angariar e executar projetos.

Depreciação: custos com depreciação dos bens móveis e imóveis da Fundação Aroeira.

Aluguel: pagamento efetuado na locação de imóvel.

Multas diversas: custos com pagamentos atrasados.

Financeiras: custos para manutenção de contas correntes em bancos para a execução de projetos.

Na tabela 2, visualiza-se a Demonstração de Resultado da Fundação Aroeira.

Tabela 2 – Demonstração do Resultado do Exercício da Fundação Aroeira

Demonstração do Resultado do Exercício em 31.12.2002	
Receita Bruta	2.817.328,94
(-)CSP	2.587.152,03
Resultado bruto	230.176,91
(-) Despesas Operacionais	220.963,46
Salários c/ encargos	114.721,19
Impostos e taxas	104,48
Material de expediente	11.546,08
Combustíveis e afins	2.162,83
Diárias/Passagens/Hospedagens	20.484,11
Alimentação	3.131,93
Serviços gráficos	9.537,43
Auditoria	6.000,00
Publicidade e afins	5.417,18
Certidões/Cartórios	2.707,96
Depreciação	19.158,68
Aluguel	4.385,32
Multas diversas	7.384,89
Financeiras	14.221,38
Resultado Operacional	9.213,45
(+) Resultado não Operacional	24254,88
Resultado do exercício	33.468,33

Observa-se que a receita líquida quase não é suficiente para pagar as despesas operacionais, e que o resultado operacional representa apenas 0,327% (zero vírgula trezentos e vinte e sete por cento) da receita bruta. Note-se, ainda, que o resultado do exercício perfaz apenas 1,19% (um vírgula dezenove por cento) da mesma receita.

4.2.3 SEPARAÇÃO DOS RECURSOS EM DIRETOS E INDIRETOS

A 3ª etapa é a classificação dos recursos consumidos em diretos e indiretos em relação aos objetos de custos. No caso da Fundação Aroeira, todas as despesas acima elencadas foram classificadas como custos indiretos, pois os diretos já haviam sido apropriados diretamente aos objetos de custos, estando dentro do Custo de

Serviço Prestado – CSP. Analisando as referidas despesas, percebe-se que representam 96% (noventa e seis por cento) da receita líquida.

4.2.4 LEVANTAMENTO DAS ATIVIDADES EXECUTADAS

A 4ª etapa foi o levantamento das atividades relevantes, executadas por todos os doze servidores da Fundação, divididos em quatro diretorias. Nesta fase, os servidores descreveram suas atividades que foram mapeadas para serem usadas em fase posterior. No quadro 10, estão explicitados as diretorias, seus subprocessos e atividades ligadas a cada um dentro da Fundação Aroeira.

Diretoria	Sub-processo	Atividades
Presidência	Supervisão	Supervisionar e coordenar as atividades
Marketing e Negócios	Captação de recursos	Buscar, processar e divulgar as informações
		Assessorar tecnicamente
		Elaborar o projeto e orçamento
		Negociar o projeto
Administrativa e Financeira	Gestão dos recursos	Implantar o projeto
		Liberar o projeto
		Gerir o pessoal
		Gerir as compras
		Gerir as finanças
Técnico – Científica	Prestação de contas	Apoiar administrativamente
		Elaborar o relatório técnico/científico
		Elaborar o relatório de prestação contas
		Apoiar tecnicamente

Quadro 10 – Diretorias, subprocessos e atividades da Fundação Aroeira

Nesta etapa da pesquisa, percebeu-se que não havia um mapeamento formalizado do processo, sendo assim, o levantamento descrito acima foi elencado de acordo com o que acontece no dia-a-dia da Fundação da Aroeira, por meio do levantamento das atividades executadas por cada servidor, conforme resultado da entrevista. No quadro 11, mostra-se detalhadamente o dicionário das atividades.

Atividades	Descrição
Supervisionar e coordenar as atividades	Supervisionar todas as atividades das Diretorias.
Buscar, processar e divulgar as informações	Buscar novas parcerias; estabelecer contatos com fontes financiadoras e empresas; cadastrar informações obtidas; estabelecer e gerar parcerias; tornar as informações acessíveis; prestar informações e orientar; divulgar editais.
Assessorar tecnicamente	Levantar as necessidades: dados, visitas à campo, viagens, fotos, pesquisas etc; elaborar projetos; elaborar propostas; assessorar técnica e juridicamente.
Elaborar o projeto e orçamento	Tomar preços; emitir planilha orçamentária; revisar itens orçamentários; revisar a parte técnica; preencher formulários; encadernar; agrupar os dados; encaminhar documentos necessários.
Negociar o projeto	Apresentar o projeto e a proposta; discutir o projeto e a proposta; encaminhar documentação complementar; esclarecer ou reformular o projeto e a proposta; apresentar os documentos legais; assinar o projeto.
Implantar o projeto	Implantar o projeto; mobilizar os recursos e os técnicos; elaborar planilha de gastos; encaminhar cópia do projeto ao Ministério Público.
Liberar o projeto	Cadastrar o projeto; abrir conta corrente; abrir controles orçamentários.
Gerir o pessoal	Contratar pessoal; controlar pessoal contratado; elaborar folha de pagamento; rescindir contratos trabalhistas; controlar e recolher os encargos trabalhistas; emitir diversos documentos; assessorar juridicamente.
Gerir as compras	Cadastrar fornecedores; consultar preços; elaborar ordem de compra; adquirir no mercado interno; adquirir no mercado externo; reservar passagens e hotéis; receber e conferir as compras; encaminhar títulos para pagamento; controlar o patrimônio.
Gerir as finanças	Analisar e contabilizar os documentos; pagar os reembolsos, folhas e NF's; emitir relatórios financeiros; emitir cheques; controlar os saldos dos projetos; informar sobre saldos e gastos; conciliar contas bancárias; emitir recibos e NF's; fazer recebimentos e pagamentos; assinar documentos; recolher os encargos.
Apoiar administrativamente	Recepcionar pessoas, ligações etc; limpar e conservar as dependências da Fundação; entregar documentos diversos; fazer serviços de segurança da Fundação.
Elaborar o relatório técnico/científico	Executar o projeto; digitar os documentos necessários; encaminhar o relatório técnico; remanejar rubricas.
Elaborar o relatório de prestação contas	Orientar as prestações de contas; conferir os documentos de cada prestação de contas; organizar os documentos; elaborar a prestação de contas; encaminhar a prestação de contas ao financeiro.
Apoiar tecnicamente	Fazer serviços de informática, fotocópia, encadernação; confeccionar mapas.

Quadro 11 - Dicionário de atividades do pessoal da Fundação Aroeira

Apesar de haver cinco diretores e sete servidores, as atividades do Diretor Superintendente não foram mapeadas por não estarem ligadas aos projetos, sendo sua função intercambiar a Fundação Aroeira com as outras mantidas da Sociedade Goiana de Cultura. Portanto, decidiu-se não considerar este custo, uma vez que é pago pela Universidade Católica de Goiás.

4.2.5 DEFINIÇÃO DOS DIRECIONADORES DE RECURSOS

A 5ª etapa consistiu em definir os direcionadores dos recursos consumidos, que serviram para calcular o quanto cada atividade consumiu de recursos no mês de dezembro de 2002 pela Fundação Aroeira, conforme quadro 12.

Recursos consumidos	Direcionadores de recursos
Salários c/ encargos	Tempo em percentual
Impostos e taxas	Alocação direta á atividade
Material de expediente	Estimativa de utilização
Combustíveis e afins	Estimativa de utilização
Diárias/Passagens/Hospedagens	Alocação direta à atividade
Alimentação	Alocação direta à atividade
Serviços gráficos	Alocação direta à atividade
Auditoria	Alocação direta à atividade
Publicidade e afins	Alocação direta à atividade
Certidões/cartórios	Alocação direta à atividade
Depreciação	Valor dos equipamentos
Aluguel	Metro Quadrado
Multas diversas	Alocação direta á atividade
Financeiras	Alocação direta á atividade

Quadro 12 - Direcionadores de recursos da Fundação Aroeira

O direcionador escolhido para o custo com salário e encargos (mão-de-obra), foi o percentual de tempo utilizado por cada servidor em cada atividade. Este direcionador de recursos foi determinado através de entrevista com cada um deles.

Para o material de expediente e combustíveis, o direcionador escolhido foi a estimativa de utilização, por se tratar de itens que são controlados por um servidor específico dentro da Fundação.

Devido à subdivisão das atividades em diretorias, para a depreciação, foi escolhido como direcionador de recursos o valor dos equipamentos alocados em cada uma e, para o item aluguel, o direcionador escolhido foi a área ocupada por cada diretoria.

Para os recursos: impostos e taxas, diárias/passagens/hospedagens, alimentação, serviços gráficos, auditoria, publicidade e afins, certidões/cartórios, multas diversas e financeiras, o direcionador foi a alocação direta em cada atividade.

4.2.6 CÁLCULO DO CUSTO DAS ATIVIDADES

A 6ª etapa foi o cálculo do custo das atividades, onde todos os recursos consumidos foram levados a elas através de direcionadores de atividade. Para isso, foi feita a análise de cada tipo de recurso e das atividades executadas. Nesta etapa, foi possível identificar quanto cada atividade custava para a Fundação Aroeira.

O custo com salário e encargos (mão-de-obra) foi levado às atividades, tendo como direcionador o percentual de tempo gasto pelos empregados para realizar cada uma delas. Este direcionador de recursos foi determinado ao entrevistar cada um dos servidores da Fundação. A tabela 3 evidencia o percentual de tempo gasto em cada atividade.

Tabela 3 – Percentual de tempo de mão-de-obra gasto em cada atividade

Atividades \ Servidores	Servidores										
	Servidor 1	Servidor 2	Servidor 3	Servidor 4	Servidor 5	Servidor 6	Servidor 7	Servidor 8	Servidor 9	Servidor 10	Servidor 11
Supervisionar e coordenar as atividades	50	10	10	10							
Buscar, processar e divulgar as informações		35			30		10	5	5		
Assessorar tecnicamente		5								10	10
Elaborar o projeto e orçamento		15			20	10	10	5	5		
Negociar o projeto	5	35									
Implantar o projeto			5		10	5	5	5	5		
Liberar o projeto			5		5	15	5	5	5		
Gerir o pessoal	10		15		10	20	10				
Gerir as compras	5		20		10	10	35	10	5		
Gerir as finanças	30		45		5	25	10				
Apoiar administrativamente								40	50	65	65
Elaborar o relatório técnico/científico				60	10			5	10		
Elaborar o relatório de prestação contas				30		15	5				
Apoiar tecnicamente							10	25	15	25	25
TOTAL	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

A tabela 4 mostra os valores gastos com mão-de-obra de cada servidor por cada atividade, destacando-se, aqui, que não há salários dos servidores 1, 2, 3 e 4, por serem diretores e, por força de lei e disposição estatutária, não serem remunerados pela Fundação Aroeira.

Tabela 4 - Custo com mão-de-obra em cada atividade e por servidor

Atividades \ Servidores	Servidores											TOTAL
	Servidor 1	Servidor 2	Servidor 3	Servidor 4	Servidor 5	Servidor 6	Servidor 7	Servidor 8	Servidor 9	Servidor 10	Servidor 11	
Supervisionar e coordenar as atividades												0,00
Buscar, processar e divulgar as informações					12.288,30		1.594,00	523,50	523,50			14.929,30
Assessorar tecnicamente										594,00	594,00	1.188,00
Elaborar o projeto e orçamento					8.192,20	2.500,02	1.594,00	523,50	523,50			13.333,22
Negociar o projeto												0,00
Implantar o projeto					4.096,10	1.250,01	797,00	523,50	523,50			7.190,11
Liberar o projeto					2.048,05	3.750,03	797,00	523,50	523,50			7.642,08
Gerir o pessoal					4.096,10	5.000,04	1.594,00					10.690,14
Gerir as compras					4.096,10	2.500,02	5.579,00	1.047,00	523,50			13.745,62
Gerir as finanças					2.048,05	6.250,05	1.594,00					9.892,10
Apoiar administrativamente								4.188,00	5.235,00	3.861,00	3.861,00	17.145,00
Elaborar o relatório técnico/científico					4.096,10			523,50	1.047,00			5.666,60
Elaborar o relatório de prestação contas						3.750,03	797,00					4.547,03
Apoiar tecnicamente							1.594,00	2.617,50	1.570,50	1.485,00	1.485,00	8.752,00
TOTAL	0,00	0,00	0,00	0,00	40.961,00	25.000,19	15.940,00	10.470,00	10.470,00	5.940,00	5.940,00	114.721,19

Percebe-se na tabela 4 que a atividade, “apoiar administrativamente”, é a mais cara, uma vez que os servidores de apoio lhes dedicam a maior parte de seu tempo. Outra atividade que se destaca pelo seu custo é “buscar, processar e divulgar as informações”, que estão diretamente ligada às atividades desempenhadas pelo servidor 5.

Observa-se nas tabelas 4 e 5 que a mão-de-obra é o custo mais relevante na Fundação Aroeira, por representar mais da metade dos custos indiretos.

A alocação deste recurso às atividades é facilitada pela distribuição dos servidores em centros de custos/diretorias, o que facilita o lançamento direto nas atividades.

Outro item que se destaca na tabela 5, é o custo com “diárias/passagens/hospedagens” pois, percebe-se que está ligado à fase de busca, negociação e implantação dos projetos, uma vez que a Diretoria de Marketing e Negócios constantemente angaria novos trabalhos para a Fundação.

No entanto, o item que mais chama a atenção na tabela 5, é o custo “Financeiras”. Nele são registrados todas as despesas financeiras, inclusive as relativas às contas correntes bancárias específicas dos projetos que deveriam ser lançadas como custo direto de cada projeto. Isto acontece porque, às vezes, uma mesma conta de banco é utilizada para executar vários projetos ao mesmo tempo, não tendo assim, condições de discriminar quanto de despesa é de cada um.

O material de expediente utilizado na Fundação Aroeira foi identificado com as atividades por estimativa de consumo. Este trabalho é desenvolvido por um servidor específico dentro da Fundação. Percebe-se, também, que as atividades que mais consomem material de expediente, conforme a tabela 5, são: “apoiar administrativamente, assessorar tecnicamente e elaborar o relatório de prestação de contas”.

O recurso “depreciação” foi distribuído às atividades pelo valor dos equipamentos da Fundação. Como a maior parte destes equipamentos estão alocados na Diretoria Administrativa e Financeira, conseqüentemente, as atividades a elas ligadas receberam quase todo o custo.

Tabela 5 - Alocação dos custos às atividades

Atividades	Recursos consumidos														TOTAL DA ATIVIDADE
	Salários c/ encargos	Impostos e taxas	Material de expediente	Combustíveis e afins	Diárias/passagens/hosp	Alimentação	Serviços gráficos	Auditoria	Publicidade e afins	Certidões/cartórios	Depreciação	Entidades de classe	Multas diversas	Financeiras	
Supervisionar e coordenar as atividades			20,00												20,00
Buscar, processar e divulgar as informações	14.929,30		413,33	200,00	8.828,04				5.417,18						29.787,85
Assessorar tecnicamente	1.188,00		2.160,00	800,00											4.148,00
Elaborar o projeto e o orçamento	13.333,22		1.413,33							2.707,96					17.454,51
Negociar o projeto			20,00	200,00	7.330,84										7.550,84
Implantar o projeto	7.190,11		80,00	80,00	4.325,23										11.675,34
Liberar o projeto	7.642,07		60,00												7.702,07
Gerir o pessoal	10.690,14		776,67			782,98					3.831,74	4.385,32			20.466,85
Gerir as compras	13.745,62		100,00			782,98					3.831,74				18.460,34
Gerir as finanças	9.892,10		80,00			782,98		6.000,00			3.831,74		7.384,89	14.221,38	42.193,09
Apoiar administrativamente	17.145,00	104,48	2.399,71	882,83		782,99					3.831,72				25.146,73
Elaborar o relatório técnico/científico	5.666,60		100,00												5.766,60
Elaborar o relatório de prestação de contas	4.547,03		2.140,00												6.687,03
Apoiar tecnicamente	8.752,00		1.783,04				9.537,43				3.831,74				23.904,21
TOTAL	114.721,19	104,48	11.546,08	2.162,83	20.484,11	3.131,93	9.537,43	6.000,00	5.417,18	2.707,96	19.158,68	4.385,32	7.384,89	14.221,38	220.963,46

4.2.7 DEFINIÇÃO DOS DIRECIONADORES DE ATIVIDADES

Depois dos gastos terem sido alocados às atividades, a etapa seguinte consistiu em constatar como as atividades são consumidas pelos objetos de custos. Foi necessário definir os direcionadores de atividades e, por meio destes, levar o consumo de atividades aos objetos de custos. No quadro 13 são elencados os direcionadores de atividades na Fundação Aroeira.

Atividades executadas	Direcionadores de atividades
Supervisionar e coordenar as atividades	Tempo despendido
Buscar, processar e divulgar as informações	Tempo despendido
Assessorar tecnicamente	Número de assessorias
Elaborar o projeto e orçamento	Número de elaborações
Negociar o projeto	Número de negociações
Implantar o projeto	Número de implantações
Liberar o projeto	Número de liberações
Gerir o pessoal	Número de empregados contratados
Gerir as compras	Número de compras feitas
Gerir as finanças	Tempo despendido
Apoiar administrativamente	Tempo despendido
Elaborar o relatório técnico/científico	Quantidade de relatórios feitos
Elaborar o relatório de prestação contas	Quantidade de relatórios feitos
Apoiar tecnicamente	Tempo despendido

Quadro 13 – Direcionadores de atividades na Fundação Aroeira

A escolha destes direcionadores, assim como sua quantificação, foi resultado de uma análise criteriosa em conjunto com os empregados da Fundação, haja vista que são eles os responsáveis pela geração e controle dos mesmos.

Definidos estes direcionadores de atividades, o próximo passo seria a distribuição dos gastos acumulados em cada atividade para os objetos de custos que, no caso, são os projetos de prestação de serviços. A tabela 6 evidencia os direcionadores de atividades com sua quantidade total no período, assim como a distribuição aos projetos em estudo.

Tabela 6 – Quantificação dos direcionadores de atividades

Direcionadores de atividades	Total	Projeto Anápolis	Projeto Goianápolis	Projeto Goiânia	Outros projetos
Tempo despendido	55 horas	20	10	15	10
Tempo despendido	142 horas	40	8	30	64
Número de assessorias	40 assessorias	12	8	10	10
Número de elaborações	8 elaborações	2	2	2	2
Número de negociações	22 negociações	4	3	6	9
Número de implantações	9 implantações	1	1	1	6
Número de liberações	9 liberações	1	1	1	6
Número de empregados contratados	106 empregados	48	8	22	28
Número de compras feitas	54 compras	18	6	14	16
Tempo despendido	66 horas	35	5	10	16
Tempo despendido	484 horas	220	50	94	120
Quantidade de relatórios feitos	24 relatórios	6	3	5	10
Quantidade de relatórios feitos	24 relatórios	6	3	5	10
Tempo despendido	220 horas	90	25	35	70

Nesta tabela, percebe-se que a maior parte dos direcionadores de atividade estão alocados no projeto “Anápolis”, seguido pelo projeto “Goiânia” e, por último, o projeto “Goianápolis”.

4.2.8 CÁLCULO DO CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS

A tabela 7 apresenta a identificação dos custos das atividades aos objetos de custos. Nela, percebe-se que o projeto Anápolis consome 36% (trinta e seis por cento) dos recursos gastos na estrutura operacional da Fundação Aroeira. Evidencia-se, também, que a atividade “gerir as finanças” consumiu 28% (vinte e oito por cento) do recurso gasto com este projeto. E por último, nota-se que o projeto Anápolis consumiu mais recursos que os outros projetos da Fundação Aroeira.

Tabela 7 – Alocação dos custos aos objetos de custos

Atividades	Total da atividade	Projeto Anápolis	Projeto Goianápolis	Projeto Goiânia	Outros projetos
Supervisionar e coordenar as atividades	20,00	7,27	3,64	5,45	3,64
Buscar, processar e divulgar as informações	29.787,85	8.390,94	1.678,19	6.293,21	13.425,51
Assessorar tecnicamente	4.148,00	1.244,40	829,60	1.037,00	1.037,00
Elaborar o projeto e orçamento	17.454,51	4.363,63	4.363,63	4.363,63	4.363,63
Negociar o projeto	7.550,84	1.372,88	1.029,66	2.059,32	3.088,98
Implantar o projeto	11.675,34	1.297,26	1.297,26	1.297,26	7.783,56
Liberar o projeto	7.702,07	855,79	855,79	855,79	5.134,71
Gerir o pessoal	20.466,85	9.268,01	1.544,67	4.247,84	5.406,34
Gerir as compras	18.460,34	6.153,45	2.051,15	4.786,01	5.469,73
Gerir as finanças	42.193,09	22.375,12	3.196,45	6.392,89	10.228,63
Apoiar administrativamente	25.146,73	11.430,33	2.597,80	4.883,87	6.234,73
Elaborar o relatório técnico/científico	5.766,60	1.441,65	720,83	1.201,38	2.402,75
Elaborar o relatório de prestação de contas	6.687,03	1.671,76	835,88	1.393,13	2.786,26
Apoiar tecnicamente	23.904,21	9.779,00	2.716,39	3.802,94	7.605,89
TOTAL	220.963,46	79.651,48	23.720,92	42.619,72	74.971,35

Por fim, calculou-se o custo dos serviços prestados, ou seja, chegou-se ao custo dos projetos “Anápolis”, “Goianápolis” e “Goiânia”, fundamentado no Custo Baseado em Atividades – ABC. Os custos diretos haviam sido incorporados inicialmente, cabendo ao ABC o rastreamento dos custos indiretos. E, como se vê a tabela 8 apresenta a receita, o custo e o resultado de cada projeto.

Tabela 8 – Resultado por projeto na Fundação Aroeira com o ABC

Demonstração do resultado por projetos - Fundação Aroeira					
Item	Projeto Anápolis	Projeto Goianápolis	Projeto Goiânia	Outros	Total
Receita Bruta	1.283.343,96	267.465,85	385.110,47	881.408,66	2.817.328,94
(-) Custo direto	1.251.079,57	252.840,83	362.537,06	720.694,57	2.587.152,03
(-) Custo indireto	79.651,48	23.720,92	42.619,72	74.971,35	220.963,47
Resultado operacional	-47.387,09	-9.095,90	-20.046,31	85.742,74	9.213,44
(+) Resultado Não Oper.					24254,88
Resultado do exercício	-47.387,09	-9.095,90	-20.046,31	85.742,74	33.468,32

Evidencia-se, nesta tabela que, apesar do resultado do exercício ser positivo, o resultado individual de cada projeto estudado foi negativo.

O projeto Goiânia teve o maior percentual negativo em relação à receita bruta, alcançando 5,21%, enquanto o projeto Anápolis obteve um percentual negativo de 3,69% e, por último, o projeto Goianápolis alcançou 3,40%. Estes resultados negativos foram compensados pelos outros projetos que chegaram a 9,73% positivos, totalizando assim, o percentual total de 1,19% positivo.

4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, apresenta-se a análise dos resultados alcançados com a aplicação do método ABC e comparado com o sistema atual de apuração de custos da Fundação Aroeira. Mostra-se, além disto, as dificuldades encontradas no decorrer do trabalho e a percepção dos gestores acerca dos resultados obtidos com o uso do ABC.

4.3.1 COMPARAÇÃO COM O MÉTODO ATUAL

Comparando-se o resultado alcançado com a aplicação do ABC e o método atual de custos nos projetos “Anápolis”, “Goianápolis” e “Goiânia”, chega-se a algumas conclusões importantes.

No sistema atual, os custos estruturais ou indiretos não são distribuídos aos projetos, ficando estes apenas com os custos diretos. Desta forma, o resultado de cada projeto apresenta-se positivo. O projeto “Anápolis”, positivo em 2,51% (Dois vírgula cinqüenta e um por cento) em relação à receita bruta; o projeto “Goianápolis”, positivo em 5,47% (cinco vírgula quarenta e sete por cento) da receita bruta e o projeto “Goiânia”, positivo em 5,86% (cinco vírgula oitenta e seis por cento) em relação à receita bruta.

Somente com este resultado, percebe-se uma possível realidade financeira deficitária, uma vez que a Fundação Aroeira trabalha com uma taxa de administração na ordem de 10% (dez por cento), para que esta seja suficiente para cobrir as despesas operacionais ou os custos indiretos de cada projeto. Como o resultado acima evidenciado já aponta um percentual individual, abaixo da taxa de administração média, pode-se inferir um possível déficit, a não ser que algum outro projeto tenha resultado muito superavitário, a ponto de absorver os déficits dos projetos supramencionados.

Os resultados alcançados com a aplicação do ABC confirmam a hipótese anterior, pois o projeto “Anápolis” alcançou um resultado negativo de 3,69% (três vírgula sessenta e nove por cento) em relação à receita bruta, o projeto “Goianápolis” alcançou um resultado negativo de 3,40% (três vírgula quarenta por cento) sobre a receita bruta e o projeto “Goiânia” apresentou um resultado negativo de 5,21% (cinco vírgula vinte e um por cento) sobre a receita bruta.

4.3.2 IMPRESSÃO DA GERÊNCIA

Tratando-se de uma metodologia nova para a maioria dos gestores da Fundação Aroeira, assim como para todos os servidores, pode-se considerar que foi bem aceita, uma vez que todos colaboraram o máximo possível, dentro de suas limitações.

Para a Diretoria da Fundação, a principal desvantagem da metodologia aplicada é o difícil entendimento. Segundo eles, o método é muito detalhado e trabalhoso. No entanto, como vantagem, destacaram os resultados alcançados, pois através de seu “feeling” já anteviam que os projetos não vinham atendendo as reais necessidades, principalmente no tocante a resultados financeiros. Com a aplicação do ABC, tiveram a confirmação deste resultado negativo.

Outra vantagem do método destacada pelos gerentes, foi a evidência da falta de mapeamento de seus processos por ocasião do levantamento das atividades executadas. Deste modo, passou-se a ter uma preocupação maior com este ponto.

Uma decisão tomada com base nesta descoberta foi o início de estudos de padronização do processo da Fundação sobre seus projetos, onde serão reanalisadas todas as atividades e, dentro do possível, mapeados os processos por tipo de projeto.

Considerando as vantagens e desvantagens do método e, apesar de perceber a importância de um levantamento de custos mais acurado, os gestores concluíram que não haveria a necessidade imediata de um método de apuração de custos como o ABC. Eles acreditam que, se a Fundação Aroeira conseguir manter sua taxa de administração líquida de 10% (dez por cento) em cada projeto, ela conseguirá pagar suas despesas operacionais (custos indiretos) e ainda ter superávit.

Por isso, não descartaram, porém, uma futura implantação do método na Fundação por ocasião de seu crescimento, uma vez que a referida fundação é relativamente nova.

4.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE O CAPÍTULO

Pode-se concluir que, a aplicação do método ABC na Fundação deixou uma porta aberta para a necessidade de análise dos processos e acompanhamento mais preciso dos custos.

A princípio, a intenção era a implantação do ABC e não somente sua aplicação. No entanto, devido à visão dos gestores de que se tratava de um método complexo, acabou-se optando pela aplicação em projeto piloto e, por fim, chegou-se à conclusão de que não haveria a necessidade de sua implantação a curto prazo.

Para os gestores, o mais importante era manter uma taxa de administração que fosse suficiente para cobrir as despesas operacionais e restar um superávit. No entanto, a percepção de que os processos precisam ser melhorados, são fortes evidências da importância do ABC, haja vista que com a análise das atividades, consegue-se o mapeamento deles.

Deste modo, se por um lado não se dá importância direta aos custos indiretos, por outro, há a preocupação em se conseguir alinhar as atividades, que são as consumidoras de recursos. Portanto, há a preocupação indireta com os custos.

Para o Contador da Fundação, a aplicação do ABC foi muito importante para mostrar aos gestores que, além de não haver processos definidos, há também a necessidade urgente da análise das atividades e de seus custos.

Evidenciou-se, ainda, que, não só a aplicação, como também a implementação seriam necessárias. Para isso, destacou-se que seria preciso, primeiramente, trocar o sistema contábil que não atende nem o básico de contabilidade, uma vez que seus módulos não são integrados.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1 CONCLUSÕES

A evolução do mercado competitivo produziu efeitos diretos nas organizações, principalmente no que diz respeito à apuração e ao gerenciamento de custos, elementos essenciais na composição do resultado das mesmas.

Ocorre que estas organizações normalmente acabavam encobrando suas imperfeições de controle e gerenciamento de custos com suas altas margens de lucros, porém, não se deve concluir que, diante das atuais circunstâncias do mercado competitivo, pode-se encontrar soluções definitivas para problemas que se arrastam há anos com teorias relativamente novas para alguns setores, nem tampouco afirmar que os conceitos mais antigos estão totalmente ultrapassados.

Diante desta perspectiva, este trabalho buscou, como objetivo geral, propor procedimentos para a aplicação do Custeio Baseado em Atividades em Fundação de Apoio e, como objetivos específicos, a aplicação do ABC em Fundação de Apoio, a comparação dos resultados obtidos com os alcançados pelo sistema tradicional, verificar as vantagens e desvantagens da aplicação do custeio baseado em atividades e, por último, levantar a percepção dos gestores sobre os resultados alcançados.

O primeiro objetivo específico foi alcançado pela aplicação do ABC na Fundação Aroeira, conforme demonstrado no capítulo quatro, portanto, conclui-se que o ABC é aplicável em Fundações de Apoio, pois todas as suas fases foram perfeitamente validadas, sem necessidade de nenhuma mudança significativa.

O segundo objetivo específico foi atingido na seção 4.3.1, onde foi feita a comparação dos resultados obtidos com os alcançados pelo sistema tradicional, concluindo-se que, com aplicação do ABC, os resultados são mais precisos em virtude do rastreamento dos custos indiretos aos projetos, ao passo que, no sistema tradicional, os mesmos eram considerados como despesas do período.

O atendimento do terceiro objetivo específico pode ser verificado no item 4.3.2, onde a gerência elencou vantagens e desvantagens, sendo que o benefício do uso do ABC foi consenso, no entanto, o alto grau de detalhes para aqueles que não conhecem o sistema, acaba desestimulando sua aplicação.

O último objetivo específico também foi alcançado no item 4.3.2, pois foi levantada a percepção dos gestores sobre os resultados alcançados. Com as informações de custos geradas pelo método ABC, consegue-se precisar o resultado de cada projeto, não necessitando do “feeling” dos gestores para obter a obtenção de resultados positivos, no entanto, para a administração da Fundação Aroeira ainda não há necessidade de um método de custo tão detalhado, ainda assim, ficou aberta a possibilidade de implantação futura do método quando houver a necessidade de informações mais minuciosas sobre os projetos.

Diante do exposto, os objetivos geral e específicos da pesquisa foram atendidos, uma vez que foi proposto o método, pôde-se aplicá-lo, comparou-se os resultados alcançados com os anteriores, levantou-se a percepção dos gestores e verificou-se as vantagens e desvantagens do método.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Recomenda-se, para futuras pesquisas, que seja escolhida uma Fundação com mais tempo de atividade e que, desta forma, já atenda a todos os seus objetivos institucionais.

Para que todos os tipos de consumo de recursos sejam avaliados, recomenda-se que seja escolhida uma Fundação que possua fontes de recursos por meio de doações, subvenções, contribuições e, também, de prestação de serviços a terceiros.

Outra recomendação é que, se possível, não se limite à aplicação do ABC e, sim, proceda a sua implantação para que, com isso, se possa fazer uma análise contínua dos resultados alcançados.

Recomenda-se, ainda, que haja uma aplicação mais abrangente do método em questão, para se conseguir um detalhamento maior de todos os custos da Fundação, não ficando parte deles generalizados em “outros projetos”, como aconteceu neste trabalho.

Como não houve a implantação do ABC, a análise comportamental do fator humano não foi considerada e, conseqüentemente, não se teve parâmetros de comparação sobre o reflexo destes nos objetos de custos, recomenda-se, então, que se considere o comportamento deste fator nos próximos estudos.

REFERÊNCIAS

ALVES, Francisco de Assis. *Fundações, organizações sociais, agências executivas: organizações da sociedade civil de interesse público e demais modalidades de prestação de serviços públicos*. São Paulo: LTr, 2000. 344 p.

BEUREN, Ilse Maria. As informações contábeis em entidades sem fins lucrativos não governamentais. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, v. 28, n.116, p.44-51, mar./abr. 1999.

BOISVERT, Hugues. *Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão, práticas avançadas*. Tradução: Antônio Diomário de Queiroz. São Paulo: Atlas, 1999. 93 p.

BORNIA, Antonio C. *Análise gerencial de custos em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2002. 203 p.

_____. *Mensuração das perdas dos processos produtivos: uma abordagem metodológica de controle interno*. 1995. 125f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

BRANDONI, Gilberto. A contabilidade de custos frente às novas tecnologias: gerenciar informações para otimizar custos na construção civil. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. *Resumos dos trabalhos apresentados*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2000.

BRASIL. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. *Institui o Código Civil*. Presidência da República, casa civil, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>> acesso em: 15 mar. 2003.

BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades*. Tradução: Antônio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996. 229 p.

BRITO, Carlos A. O.; SILVA, Luiz I. dos S. A informação contábil no ambiente globalizado. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. *Resumos dos trabalhos apresentados*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2000.

CAPASSO, Carmelo M. et al. Custeio baseado em atividades (ABC) vs. métodos tradicionais de custeio. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, v. 28, n.116, p.72-81, mar./abr. 1999.

CARNEIRO, Célia M. B. et al. Evidenciação contábil em entidades sem fins lucrativos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. *Resumos dos trabalhos apresentados*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2000.

CERVO, Armando Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia científica*. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1996. 209 p.

CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997. 147 p.

COCHRANE, Teresinha Maria C. Principal objetivo da Contabilidade: informações contábeis. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. *Resumos dos trabalhos apresentados*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2000.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade*. 2. ed. Brasília, 2000. 276 p.

DALL'AGNOL, Roberto Mauro. *A Contabilidade por atividades como instrumento de gestão universitária – estudo de caso na UNOESC*. 2001. 130f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

FACHIN, Odília. *Fundamentos de metodologia*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FAMÁ, Rubens; HABIB, Claudia V. S. Implantação do sistema do custeio ABC em empresa prestadora de serviços de saúde: vantagens e limitações. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6., 1999, São Paulo: *Resumos dos trabalhos apresentados*. São Paulo: Associação Brasileira de Custos, 1999.

FERREIRA, Araceli *et al.* A economia da informação contábil. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. *Resumos dos trabalhos apresentados*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2000.

GASPARETTO, Valdirene. *Uma discussão sobre a seleção de direcionadores de custos na implantação do custeio baseado em atividades*. 1999. 150f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. 206 p.

GOIÁS. Ministério Público. *Ato n. 304/02 regulamenta contratos, convênios e taxas de administração das fundações na Comarca de Goiânia*. Goiânia, 23 de maio de 2002.

GONÇALVES, José Ernesto Lima. As empresas são grandes coleções de processos. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 40, n.1, p.6-19, jan./mar. 2000.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. *Contabilidade de custos*. 9. ed. Tradução José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2000. 717 p.

JEREMIAS, Cristiane. *Um estudo das formas de contabilização dos recursos econômico-financeiros em entidades sem fins lucrativos não governamentais*. 2000.141f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. Tradução O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 2000. 376 p.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. 6. ed. Tradução Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1997, 347 p.

KHOURY, Carlos Yorghi; ANCELEVICZ, Jacob. A utilização do sistema de custos ABC no Brasil. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v.39, n.1, p.55-63, jan./mar. 1999.

_____. Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v.40, n.1, p.56-62, jan./mar. 2000.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 213 p.

LEONE, George S. G. *Curso de contabilidade de custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 457 p.

LIPPI, Roberta. Terceiro setor espera retomar o crescimento. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, 18 maio 1999.

LUNKES, Rogério J. *O uso da contabilidade por atividades nas fundações de pesquisa*. 1999. 148f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

_____. As novas perspectivas da contabilidade gerencial. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. *Resumos dos trabalhos apresentados*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2000.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 388 p.

_____. Contabilidade de entidades de fins não lucrativos. *IOB – Temática Contábil e Balanços*, São Paulo, n. 12, p.2, 1997.

_____. Contabilidade de entidades de fins não lucrativos. *IOB – Temática Contábil e Balanços*, São Paulo, n. 12, p.4, 1997.

_____. Contabilidade de entidades de fins não lucrativos. *IOB – Temática Contábil e Balanços*, São Paulo, n. 32, p.266, 1990.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. *Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso*. São Paulo: Atlas, 2001.

MELO NETO, Francisco P. de; FROES, Cesar. *Responsabilidade social e cidadania empresarial*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC custeio baseado em atividades*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 95 p.

_____. *Gestão estratégica de custos: conceito, sistemas e implementação*. São Paulo:Atlas, 1991. 111 p.

NASCIMENTO, Diogo T. do.; OLAK, Paulo A. As entidades sem fins lucrativos (terceiro setor) e as normas brasileiras de contabilidade aplicadas. In: CONGRESSO

BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. *Resumos dos trabalhos apresentados*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2000.

OLAK, Paulo A. *Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não governamentais*. 1996. 273 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, São Paulo.

OLIVEIRA, Luiz M.; PERES JR. José H. *Contabilidade de custos para não contadores*. São Paulo: Atlas, 2000. 280 p.

OLIVEIRA, Djalma P. Rebouças de. *Sistemas de informações gerenciais*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 274 p.

PAES, José Eduardo S. *Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários*. Brasília: Brasília Jurídica, 1999. 488 p.

PLAYER, Steve; LACERDA, Roberto. *Lições mundiais da Arthur Andersen em ABM (Activity-Based Management): estudo de casos*. Tradução Bazán Tecnologia e Linguística. São Paulo: Futura, 2000. 347 p.

PORTER, Michael E. *Vantagem competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1990. 512 p.

QUEIROZ, Antônio Diomário et al. O processo de desenvolvimento de um modelo de custeio baseado em atividades – um caso prático. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. *Resumos dos trabalhos apresentados*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2000.

RAFAEL, Edson José. *Fundações e direito: terceiro setor*. São Paulo: Melhoramentos, 1997. 452 p.

REZENDE, Isan Oliveira. *Terceiro setor: a nova fronteira do terceiro milênio*. Brasília: Yacaré, 2000. 284 p.

RICHARDSON, Roberto J. et al. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SANTOS, Edemir Manoel dos. *Modelo conceitual de sistema de custos por atividades para as universidades: um estudo de caso na Universidade do Vale do Itajaí*. 2001. 151f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

WERNKE, Rodney. *Gestão de custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas, 2001. 175 p.

YIN, Roberto K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. 205 p.

APÊNDICES

APÊNDICE A - RASTREAMENTO DO RECURSO MATERIAL DE EXPEDIENTE

Descrição do material		Total dos recursos	Especificação da atividade													
			Supervisionar e coordenar as atividades	Buscar, processar e divulgar as informações	Assessorar tecnicamente	Elaborar o projeto e orçamento	Negociar o projeto	Implantar o projeto	Liberar o projeto	Gerir o pessoal	Gerir as compras	Gerir as finanças	Apoiar administrativamente	Elaborar o relatório técnico/científico	Elaborar o relatório de prestação de contas	Apoiar tecnicamente
Recursos	Caneta	746,08											373,04			373,04
	Tinta impressora	5.400,00		200,00	1.200,00	800,00				400,00			1.000,00		1.200,00	600,00
	Papel impressora	3.600,00		133,33	800,00	533,33				266,67			666,67		800,00	400,00
	Clips, durex, grampo	1.440,00	20,00	80,00	120,00	80,00	20,00	80,00	60,00	110,00	100,00	80,00	200,00	100,00	140,00	250,00
	Disquetes	360,00			40,00								160,00			160,00
TOTAL		11.546,08	20,00	413,33	2.160,00	1.413,33	20,00	80,00	60,00	776,67	100,00	80,00	2.399,71	100,00	2.140,00	1.783,04

APÊNDICE B – FORMULÁRIO PARA LEVANTAMENTO DAS ATIVIDADES EXECUTADAS

FORMULÁRIO PARA LEVANTAMENTO DAS ATIVIDADES EXECUTADAS NA FUNDAÇÃO AROEIRA

ANEXO – ESTATUTO DA FUNDAÇÃO AROEIRA

FUNDAÇÃO AROEIRA

ESTATUTOS

CAPÍTULO I

DA DENOMINAÇÃO, NATUREZA, SEDE, FORO E DURAÇÃO

Art. 1º - A **Fundação Aroeira**, instituída através de Escritura Pública lavrada perante 5º Tabelionato de Notas da Comarca de Goiânia - GO, no livro n.º 695, fls. 196/198, de 11 de agosto de 1.999 é uma pessoa jurídica de direito privado, com fins não-lucrativos, que se conduzirá pelos presentes estatutos e pela legislação vigente que o complementa.

Art.2º - A **Fundação Aroeira**, doravante também designada simplesmente **Fundação**, tem sede e foro na cidade de Goiânia, Capital do Estado de Goiás, à Primeira Avenida, n.º 656, Setor Universitário.

Art.3º- O prazo de duração da **Fundação** é indeterminado.

Art.4º - Em caso de atuação fora dos limites da Comarca de Goiânia e da Cidade de Goiânia a **Fundação** deverá obter prévia autorização do Ministério Público.

CAPÍTULO II

DOS OBJETIVOS E FINALIDADES

Art.5º - A **Fundação** tem por objetivos:

- 1) contribuir para a melhoria da qualidade do ensino formal e não formal, por intermédio de pesquisas e novas propostas pedagógicas a fim de erradicar analfabetismo no Brasil, promovendo a consciência crítica e a formação dos cidadãos;
- 2) instituir, promover, divulgar e dar suporte a programas, pesquisas e estudos em todos os ramos do saber;
- 3) promover a cidadania, mediante a educação do cidadão, visando a assimilação de valores, técnicas e práticas capazes de melhorar a qualidade de vida e o desenvolvimento das potencialidades humanas;
- 4) promover a investigação da história e da cultura do homem, levantando as fontes documentais, cartográficas e iconográficas, visuais e bibliográficas concernente à história de cada região;
- 5) promover e estimular a investigação e a experimentação, com senso empreendedor e o gerenciamento de tecnologia e de informações, especialmente no

campo da agricultura, aquicultura, pecuária e produção de alimentos em geral, em particular nas regiões do cerrado, bem como bancos de germoplasma, visando o desenvolvimento sustentado;

6) *promover a pesquisa e o desenvolvimento de produtos a partir da flora e da fauna nacionais, objetivando o conhecimento e o aproveitamento da nossa biodiversidade.*

Art.6º - Para realizar esses objetivos a **Fundação** poderá:

1) conceder bolsas de estudo, estágios e auxílios de assistência, no País ou fora dele a estudiosos, cientistas, pesquisadores e técnicos que possam contribuir para consecução dos seus objetivos sociais;

2) viabilizar em níveis nacional e internacional o fornecimento de tecnologia, produtos e serviços desenvolvidos para e pela mantenedora, mantidas, associadas e conveniadas;

3) produzir, editar, expor e veicular materiais, projetos, programas, pesquisa, tecnologia e atividades, por quaisquer meios de divulgação e comunicação, inclusive, imagem, som e mídia eletrônica em todos os níveis e graus;

4) instituir, desenvolver e executar programas sociais em comunidades economicamente desfavorecidas nas áreas de educação formal e não formal, artística e cultural, artesanato, capacitação profissional, lazer e esportes sobretudo amador e universitário;

5) estimular a sociedade empresarial a se integrar no processo de qualidade, vinculando-a ao desenvolvimento globalizado, mediante pesquisa e desenvolvimento de novas tecnologias, fomentando maior produtividade e melhoria na exploração de matérias primas, produtos e serviços para instituições, entidades, empreendimentos, organizações públicas e privadas e organizações governamentais e não governamentais;

6) realizar cursos, concursos e eventos diversos para instituições públicas e privadas em níveis local, regional, nacional e internacional;

7) prestar serviços técnicos, científicos e administrativos às empresas, instituições e órgãos públicos e privados, direta e/ou sob a orientação de terceiros contratados para esse fim;

8) desenvolver tecnologias para empresas, inclusive rurais, organizações públicas ou privadas, governamentais e não governamentais, objetivando as adaptações às mudanças, às novas arquiteturas organizacionais, à qualidade de vida e à excelência operacional.

CAPITULO III

DO PATRIMÔNIO E DA RECEITA

Art.7º - O patrimônio da **Fundação Aroeira** é constituído de todos os bens indicados

na escritura pública de constituição e pelos que ela vier a possuir sob as formas de doações, legados e aquisições, composto inicialmente por:

a) imóvel urbano constituído por 1 (um) lote de terras de n.º 02 (dois), da quadra 03 (três), situado à Rua Antônio Teodoro no loteamento denominado Parque Trindade, no valor de R\$ 5.500,00 (cinco mil reais), com a área de 387,00 m², parte de uma área maior, cujos limites e confrontações estão descritos na matrícula n.º 148.688 do Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de Aparecida de Goiânia;

b) pelo cheque n.º 199097 da conta corrente n.º 0546-04158-2, contra o Banco HSBC BAMERINDUS, agência n.º 086, praça de Goiânia-GO, no valor de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), emitido pela instituidora, **SOCIEDADE GOIANA DE CULTURA**, em 05 de março de 1999, que representa a dotação inicial reservada, cuja integralização será feita após a aquisição da personalidade jurídica;

c) R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais) através das rendas ou o equivalente em patrimônio, a ser integralizado dentro de 05 (cinco) anos, contados da data de registro da Escritura Pública que instituiu a **Fundação**.

§ 1º - As doações e legados com encargos somente serão aceitos após a autorização do Conselho de Curadores e manifestação do Curador de Fundações.

§ 2º - A contratação de empréstimos financeiros, seja em bancos de particulares bem como a gravação de ônus sobre imóveis, dependerá de prévia aprovação do Ministério Público;

§ 3º - A alienação ou permuta de bens, para aquisição de outros mais rendosos ou mais adequados, serão decididas pelo Conselho de Curadores, com prévia aprovação do Curador de Fundações.

Art.8º - A venda de bens imóveis dependerá da prévia autorização do Ministério Público, após autorização do Conselho de Curadores.

Art. 9º - Os bens e direitos da **Fundação** somente poderão ser utilizados para realizar os objetivos.

Art. 10- Os rendimentos da **Fundação** serão constituídos por:

- a)** títulos, ações ou papéis financeiros de sua propriedade;
- b)** rendas próprias dos bens que possua, mediante exploração dos mesmos;
- c)** juros bancários, rendimentos de aplicações e de empréstimos, e outras receitas eventuais;
- d)** rendas em seu favor constituídas por terceiros;
- e)** usufruto a ela conferidos;
- f)** remuneração que receber por serviços prestados de qualquer natureza;
- g)** subvenções e auxílios que receber do poder público;
- h)** demais doações e contribuições feitas por entidades públicas, pessoas jurídicas de direito privado ou pessoas naturais, inclusive para a constituição de fundos especiais e para o custeio de serviços determinados;
- i)** outros valores eventualmente recebidos.

CAPÍTULO III

DOS ÓRGÃOS DA FUNDAÇÃO

Art. 11- São órgãos da **Fundação**:

I- O Conselho de Curadores.

II - O Conselho Fiscal.

III - A Diretoria Executiva.

SEÇÃO I

DO CONSELHO DE CURADORES

Art. 12 - O Conselho de Curadores é o órgão de deliberação e orientação superior da **Fundação**, cabendo-lhe precipuamente fixar os objetivos e políticas assistenciais, e sua ação será exercida pelo estabelecimento de diretrizes fundamentais e normas gerais de organização, operação e administração.

Art. 13 - O Conselho de Curadores compor-se-á de 05 (cinco) membro sendo 01 (um) presidente, 01 (um) vice-presidente e 03 (três) membros.

§ 1º - A presidência do Conselho de Curadores será exercida naturalmente pelo arcebispo de Goiânia-GO, presidente da Instituidora.

§ 2º - Os membros do Conselho de Curadores terão um mandato de 04 (quatro) anos, podendo ser reconduzidos para essas funções.

§ 3º - No caso de renúncia, impedimentos ou morte de um ou mais membros do Conselho de Curadores, caberá a Diretoria da mantenedora e instituidora indicar (em) o(s) substituto(s) para homologação pelo Conselho.

§ 4º - O membro ou membros substitutos exercerão o mandato pelo restante do prazo dos membros substituídos.

Art. 14 - O Conselho de Curadores reunir-se-á ordinariamente 02 (duas) vezes por ano. A primeira será até o último dia do mês de abril, a segunda no mês de outubro de cada ano, e, extraordinariamente, sempre que necessário, mediante convocação do seu presidente, ou da maioria de seus membros, com presença da maioria absoluta de seus integrantes.

§ 1º - As deliberações serão tomadas por maioria de votos dos presentes.

§ 2º - O presidente do Conselho de Curadores, além de seu próprio voto como Conselheiro, terá também o voto de qualidade.

§ 3º - A convocação para as reuniões far-se-á por comunicação escrita, com pelo

menos 07 (sete) dias de antecedência, na qual constará a pauta dos assuntos a serem tratados.

Art. 15 - Todo membro com 03 (três) faltas consecutivas em reuniões seguidas, sem justificativa por escrito, perderá automaticamente seu cargo, sendo substituído por outro membro.

Art. 16 - Compete ao Conselho de Curadores deliberar sobre as seguintes matérias

- I. nomeação e a destituição dos membros da Diretoria Executiva, do Conselho Fiscal e do próprio Conselho de Curadores;
- II. reforma destes Estatutos;
- III. velar pelo prestígio da Fundação, sugerindo as medidas que o resguardem;
- IV. autorizar operações que impliquem em aquisição, alienação ou operação de bens imóveis e, no caso de alienação, após o parecer do Ministério Público;
- V. aprovar o orçamento e fiscalizar a sua execução;
- VI. conhecer o relatório das atividades, a prestação de contas e o balanço da Fundação, apresentados pela Diretoria Executiva, referentes ao exercício anterior, e deliberar livremente sobre eles;
- VII. examinar ou mandar examinar, por peritos de sua livre escolha, os livros e documentos da Fundação e determinar a contratação de auditores independentes;
- VIII. sugerir à Diretoria Executiva medidas e providências de interesse da Fundação.
- IX. resolver os casos omissos nesses Estatutos;
- X. deliberar sobre a instituição de prêmios, concursos e bolsas de estudo, de acordo com os objetivos da Fundação e quando solicitado pela Diretoria Executiva;
- XL aprovar os planos de trabalho e de atividades propostas pela Diretoria Executiva da Fundação para o exercício seguinte;
- XII. aprovar a criação de fundos com finalidade específica, baixando instruções sobre a sua utilização;
- XIII. aprovar a admissão de mantenedoras;
- XIV. aprovar a indicação de beneméritos.

Parágrafo Único - A natureza jurídica da **Fundação** não pode ser alterada nem suprimidas suas finalidades.

Art. 17 - Os serviços prestados pelos membros do Conselho de Curadores não são remunerados, porém são considerados relevantes.

SEÇÃO II

O CONSELHO FISCAL

Art. 18 - O Conselho Fiscal é o órgão de fiscalização da Fundação de caráter permanente, cabendo-lhe precipuamente zelar pela sua gestão econômico financeira e pela autenticidade, clareza e demonstrativo de suas contas.

Art. 19 - O Conselho Fiscal compor-se-á de 03 (três) membros efetivos e 03 (três) membros suplentes, escolhidos pelo Conselho de Curadores dentre profissionais habilitados e pessoas de notório saber em suas áreas de atuação.

Parágrafo Único - O Conselho Fiscal da **Fundação** será presidido por um de seus membros escolhido pelos demais.

Art. 20 - Os membros do Conselho Fiscal terão o prazo de mandato de 02 (dois) anos, permitida a recondução.

§ 1º - As decisões do Conselho Fiscal serão tomadas por maioria absoluta, reunindo este com, no mínimo, 2/3 (dois terços) de seus membros.

§ 2º - Ocorrendo vaga entre os integrantes do Conselho Fiscal o Conselho de Curadores se reunirá no prazo máximo de 30 (trinta) dias após a vacância para indicar o substituto.

Art. 21 - Os membros do Conselho Fiscal serão obrigatoriamente portadores de diploma de curso superior legalmente reconhecido, compatível com o exercício das funções do Conselho.

Art. 22 - Os serviços prestados pelos membros do Conselho Fiscal não são remunerados, porém são considerados relevantes;

Art. 23 - O Conselho fiscal se reunirá, por convocação de seu Presidente ou da maioria de seus membros, ordinariamente a cada 06 (seis) meses e extraordinariamente quantas vezes forem necessárias.

Parágrafo Único - Todo membro com 03 (três) faltas consecutivas em reuniões seguidas, sem justificativa por escrito, perderá automaticamente seu cargo, sendo substituído por outro membro.

Art. 24 - Aos membros do Conselho Fiscal não se poderá recusar ou impedir o exame de todos os livros, documentos, escrituração e correspondência, bem como estado do caixa da **Fundação**, sempre que solicitado.

Art. 25 - Compete ao Conselho Fiscal:

- I - examinar e aprovar os balancetes mensais da Fundação;
- II - emitir parecer sobre o balanço anual da Fundação, bem como sobre as contas e os demais aspectos econômico - financeiros dos atos da Diretoria Executiva;
- III - examinar, a qualquer época, os livros e documentos da Fundação.
- IV - lavrar em livro de atas e pareceres o resultado dos exames procedimentos;
- V - apresentar ao Conselho de Curadores pareceres sobre os negócios e as operações sociais do exercício, tomados por base o balanço, o inventário e as contas da Diretoria Executiva.
- VI - acusar as irregularidades verificadas, sugerindo medidas saneadoras.

Parágrafo único - O Conselho Fiscal poderá recorrer aos auditores independentes ou solicitar ao Conselho de Curadores, mediante justificativa por escrito assessoramento de perito contador ou de firma especializada de sua confiança, para a execução de suas obrigações.

SEÇÃO III

DA DIRETORIA EXECUTIVA

Art. 26 - A Diretoria Executiva é o órgão de administração geral da **Fundação Aroeira**, cabendo-lhe precipuamente fazer executar as diretrizes fundamentais e cumprir as normas gerais baixadas pelo Conselho de Curadores, dentro dos objetivos por ele estabelecidos.

Art. 27 - A Diretoria Executiva compor-se-á de 05 (cinco) membros escolhidos pelo Conselho de Curadores, sendo um Presidente e quatro Diretores:

I- Diretor Presidente

II- Diretor Superintendente

III - Diretor de Marketing e Negócios

IV - Diretor Administrativo Financeiro

V - Diretor Técnico-Científico

§ 1º - Os membros da Diretoria Executiva exercerão mandato de 04 (quatro) anos, permitida a recondução.

§ 2º - O cargo de Diretor Presidente será exercido pelo vice-presidente do Conselho de Curadores.

Art. 28 - A **Fundação Aroeira** será representada ativa, passiva, judicial e extrajudicialmente, pelo Diretor Presidente, isoladamente, podendo ele nomear procuradores com poderes ad-judicia e ad-negocia, prepostos ou delegados, especificando, nos respectivos instrumentos, os atos e as operações que poderão praticar, e o prazo do mandato.

Parágrafo único - Nos atos simplesmente administrativos e no endosso de cheques para depósitos em suas contas correntes bancárias, a **Fundação** será representada por 02 (dois) Diretores ou por 01(um) Diretor e 01(um) Procurador.

Art. 29 - À Diretoria Executiva não será lícito gravar de quaisquer ônus, hipotecar ou alienar bens patrimoniais e imobilizados da **Fundação**.

Art. 30 - A aprovação sem restrições do balanço e das contas da Diretoria Executiva, com parecer favorável do Conselho Fiscal e dos Auditores Independentes, exonerará os diretores de responsabilidades, salvo nos casos de erro, fraude ou simulação apurados pelo órgão fiscalizador.

Art. 31 - A Diretoria Executiva reunir-se-á mediante convocação, por escrito, do seu Diretor Presidente, com antecedência mínima de 07 (sete) dias, e suas deliberações serão tomadas por maioria dos votos.

§ 1º - O Diretor Presidente, além do voto pessoal, terá o voto de desempate.

§ 2º - A **Fundação** movimentará seus recursos mediante assinatura conjunta do Diretor Presidente, ainda que por meio de procurador, e de qualquer outro Diretor, preferencialmente o Diretor Administrativo - Financeiro.

Art. 32 - As funções dos Diretores serão atribuídas por Regimento Interno aprovado pelo Conselho de Curadores.

Art. 33 - Compete à Diretoria Executiva da **Fundação** apresentar ao Conselho Curadores:

- a) o orçamento - programa anual e suas eventuais alterações;
- b) o balanço geral anual da **Fundação** e o relatório anual de atividades;
- c) propostas sobre aquisição, alienação ou oneração de bens móveis e imóveis
- d) proposta sobre a admissão de novas Mantenedoras Formais;
- e) propostas sobre a reforma destes Estatutos;
- f) aprovar o plano de contas da Fundação e suas alterações;
- g) aprovar o quadro de funcionários e fixar a remuneração do pessoal;
- h) deliberar sobre a guarda, a aplicação e a movimentação dos bens da Fundação;
- i) representar a Fundação ou promover-lhe a representação;
- j) praticar todos os atos necessários à administração da Fundação.

CAPÍTULO IV

DO EXERCÍCIO FINANCEIRO E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Art. 34 - O exercício financeiro da **Fundação** coincidirá com o ano civil, encerrando-se no dia 31 de dezembro de cada ano.

Parágrafo único – O Conselho de Curadores por proposta da Diretoria Executiva disporá sobre a aplicação do resultado obtido no balanço anual

Art. 35 - A Diretoria Executiva apresentará ao Conselho de Curadores, até o dia 30 de novembro de cada ano, o orçamento - programa para o ano seguinte, justificado com a indicação dos correspondentes planos de trabalho, especificando-se, separadamente, as despesas e receitas previstas.

Art. 36 - Dentro de 20 (vinte) dias após a apresentação, o Conselho de Curadores discutirá e aprovará o orçamento - programa.

Art. 37 - Para a realização de planos, cuja execução possa exceder mais de um exercício, as despesas previstas serão aprovadas globalmente, consignando-se nos orçamentos seguintes as respectivas dotações.

Art. 38 - A prestação de contas, entre outros, os seguintes elementos:

- I - relatório circunstanciado sobre as atividades realizadas no exercício findo;
- II - plano de trabalho e proposta orçamentária para o exercício seguinte;
- III - comprovação da declaração de imposto de renda referente ao exercício financeiro anterior ao da prestação de contas;
- IV - traslado fiel em duas vias originais, da ata do Conselho de Curadores, contendo a aprovação das contas e relatórios;
- V - cópia autenticada do parecer do Conselho Fiscal, devidamente aprovado;
- VI - cópia autêntica dos termos de abertura e de encerramento dos livros contábeis com informação sobre seus registros nos órgãos competentes;
- VII - balanço patrimonial;
- VIII - relatório contábil;
- IX - demonstração do superávit ou do déficit;
- X - demonstração das mutações do patrimônio social;
- XI - demonstração das origens e aplicações de recursos;
- XII - comparativo dos balanços patrimoniais;
- XIII - conciliação bancária;
- XIV - confirmação dos saldos bancários com informação do saldo no dia encerramento do exercício inclusive das aplicações;
- XV - declaração de estado de caixa (se houver), tudo firmado por contabilista habilitado e assinado pelo representante legal da entidade.

§ 1º - O relatório contábil referido no item "VIII" desse artigo conterà:

a) a demonstração da execução orçamentária evidenciando o quadro comparativo entre a receita estimada e a receita realizada e entre a despesa fixada e a despesa realizada, confrontando o planejado no início do exercício com o alcançado em seu término;

b) a demonstração da execução financeira evidenciando o quadro comparativo entre a receita e a despesa realizada conjugadas com os saldos em disponibilidade vindos do exercício anterior com os que passam para o exercício seguinte;

c) as Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis.

§ 2º - após a aprovação do Conselho de Curadores, com parecer do Conselho Fiscal, o relatório anual de atividades, a prestação de contas, o balanço geral, o plano de trabalho, a proposta orçamentária, a comprovação da declaração de imposto de renda e ata da reunião do Conselho de Curadores serão encaminhados ao Ministério Público para os devidos fins até, no máximo, 60 (sessenta) dias após o encerramento do exercício financeiro.

§ 3º - As peças contábeis referidas neste artigo serão obrigatoriamente firmadas por contabilista habilitado e assinadas pelo Diretor Presidente da **Fundação**.

CAPÍTULO V

DAS DISPOSIÇÕES GERAIS, FINAIS E TRANSITÓRIAS

Art. 39 - Estes Estatutos só poderão ser alterados por deliberação da maioria

absoluta dos integrantes do Conselho de Curadores e mediante a aprovação do Ministério Público.

§ 1º - As alterações destes Estatutos não poderão, em nenhum caso, contrariar nem restringir os objetivos da **Fundação**.

§ 2º - A reforma destes Estatutos dependerá de prévia autorização do Ministério Público.

Art. 40 - O regime de pessoal dos empregados da Fundação será o da Consolidação das Leis do Trabalho.

Art. 41 - Os integrantes do Conselho de Curadores, da Diretoria Executiva e do Conselho Fiscal não serão remunerados, direta ou indiretamente.

Art. 42 - Os recursos obtidos pela **Fundação**, seja qual for a sua fonte, serão aplicados integralmente na sua manutenção e desenvolvimento de seus objetivos fundacionais, vedada a distribuição de lucros, dividendos ou quaisquer outras vantagens a seus instituidores, mantenedores e dirigentes.

Art. 43 - Em caso de extinção, que se dará nas hipóteses previstas em lei, o patrimônio desta Fundação será incorporado ao patrimônio de outra Fundação com finalidade congênere.

Art. 44 - A fim de cumprir suas finalidades, a **Fundação** organiza-se á em tantas unidades de prestação de serviços, denominados departamentos, quantos se fizerem necessários, os quais dirigir-se-ão por regimentos internos específicos.

Art. 45 – O Ministério Público poderá requisitar auditoria externa nas contas da **Fundação**, às expensas desta, bem como, se for o caso, requerer judicialmente intervenção nesta, em casos de descumprimento dos Estatutos ou da legislação pertinente pelos seus dirigentes.

Art. 46 - Os membros do Conselho de Curadores e Fiscal, bem como os da Diretoria Executiva não responderão nem ativa e nem passivamente pelas obrigações da **Fundação**, nem mesmo solidariamente.

Art. 47 - Os membros do Conselho de Curadores e da Diretoria Executiva são pessoalmente responsáveis pelo não cumprimento nos termos legais, regulamentares e estatutários, de seus deveres como gestores e aplicadores do patrimônio e receita da Fundação, bem como, pela não tempestiva prestação de contas, adoção de providências necessárias para a consecução dos objetivos fundacionais e preservação do patrimônio e da renda da **Fundação**, bem como pela inobservância dos sistemas de controle emanados pela Curadoria do Ministério Público.

Art. 48 - Fica expressamente vedado aos integrantes dos órgãos da **Fundação** e ainda das empresas ou entidades das quais sejam diretores, gerentes, sócios ou acionistas, de realizarem negócios com a mesma de qualquer natureza, seja de forma direta ou indireta.

Art. 49 - O Ministério Público será comunicado, por escrito, com antecedência mínima de 72 (setenta e duas) horas sobre as reuniões da **Fundação** que versarem sobre as alterações estatutárias.

Art. 50 - Os casos omissos deste Estatuto serão dirimidos pelo Conselho de Curadores.

Art. 51 - Consideram-se mantenedores as pessoas físicas ou jurídicas que firmarem o convênio de adesão com a **Fundação**.

Art. 52 - Consideram-se beneméritas as pessoas físicas ou jurídicas que tenham prestado à **Fundação** serviços de tal relevância que o Conselho de Curadores os julguem merecedores dessa especial distinção.

Art. 53 - Consideram-se participantes as pessoas físicas empregadas ou administradoras de qualquer mantenedora ou mantida da **Fundação**.

Art. 54 - Os Diretores Executivos e os Conselheiros da **Fundação** não poderão junto a ela efetuar operações financeiras de qualquer natureza, direta ou indiretamente.

Art. 55 - Com exceção do cargo de Diretor Presidente, que é preenchido pelo Vice - Presidente do Conselho de Curadores, é vedado o exercício simultâneo de cargos no Conselho de Curadores e na Diretoria Executiva.

Art. 56 - Por maioria absoluta nestes estatutos entenda-se 2/3 (dois terços) dos integrantes.

Art. 57 - É vedado aos integrantes da **Fundação Aroeira** o exercício de atividades político - partidárias e seu envolvimento nelas.

Art. 58 - O primeiro Conselho de Curadores da Fundação é composto pelos seguintes membros:

- 1 – Antônio Ribeiro de Oliveira**
- 2 – José Pereira de Maria**
- 3 – José Umbelino dos Santos**
- 4 – Rui Brasil Cavalcante Júnior**
- 5 – Jônathas Silva**

Art. 59 - O primeiro Conselho Fiscal da **Fundação** é composto pelos membros titulares:

- 1 – Nazareno Rocha Júnior**
- 2 – João Bosco Umbelino dos Santos**
- 3 – Uassy Gomes da Silva**

Suplentes:

- 1 – Lorimê Gualberto Diniz**
- 2 – Marisvaldo Cortêz Amado**

3 – Lúcia de Fátima Ribeiro

Art. 60 - A primeira Diretoria Executiva da **Fundação** é eleita e constituída pelos seguintes membros:

- 1 – José Pereira de Maria - Presidente**
- 2 – Anderson Lima da Silveira - Superintendente**
- 3 – Cesmar Moura de Oliveira - Marketing e Negócios**
- 4 -- João do Carmelo Xavier - Administrativo-Financeiro**
- 5 -- Elina Maria Borges Cavalcante - Técnico-Científico**

Art. 61 - Os presentes **Estatutos** entrarão em vigor após a aprovação pelo Ministério Público e inscrição no Registro Público competente.